الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

في سورية

(دراسة ميدانية)

بحث أعد لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إشراف الأستاذ الدكتور

حسين أحمد دحدوح

إعداد الطالب

هشام سليمان ونوس

٢٠٠٩

لجنة الحكم

المشكلة بقرار مجلس البحث العلمي والدراسات العليا رقم /١٣١٢/ المتخذ بالجلسة رقـم /٢٠/ تاريخ ٢٠٠٩/٧/٢٧ .

الأستاذ الدكتور حسين القاضي   عضواً

الأستاذ الدكتور حسين دحدوح   عضواً مشرفاً

الأستاذ الدكتور بطرس ميالة   عضواً

شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير إلى الأستاذ الفاضــل الأســتاذ الــدكتور حسين أحمد دحدوح لتفضله الإشراف على هذه الدراسة ولما قدم لها من إرشاد مخلص وتوجيهات سديدة في كل خطوة ولم يبخل علي بعلمه ومعرفته، وكــان مثالاً للأخ الطيب والمعلم الفاضل.

وأتقدم بجزيل الشكر والامتنان للجنة الحكم لمــا قدمتــه مــن توجيهــات وإرشادات عززت قيمة البحث.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من قدم لي يد العون والمساعدة أو من ساهم في إبداء النصح والمشورة في مسيرتي العلمية.

الإهــداء

إلى روح والدي ووالدتي الطاهرة

إلى الزوجة التي طوقتني بالدفء والحنان والطموح

إلى أبنائي الذين ألهموني تعزيز الطموح

إلى إخوتي الأحبة

إلى كل مؤمن بأهمية العلم

جدول المحتويات

فهرس الجداول

ملخص الدراسة باللغة العربية

عنوان الدراسة

العوامل المؤثرة في جودة المراجعة في سورية

(دراسة ميدانية)

إشراف الأستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح

إعداد هشام سليمان ونوس

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة وتحقيقاً لذلك قام الباحث بوضع خطة تم تقسيمها إلى أربعة فصول.

عرض في الفصل الأول منها المدخل إلى الدراسة والدراسات السابقة.

بينما عرض في الفصل الثاني ماهية جودة المراجعة والرقابة عليها وتطرق الباحث في هذا الفصل لأهمية المراجعة الخارجية وتوضيح مفهوم جودة المراجعة وتأثير العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبالمنشأة محل المراجعة وآلية تنفيذ المراجعة وبالمنظمات المهنية ومستخدمي القوائم المالية في تأدية عملية المراجعة بالجودة المطلوبة وتم توضيح مفهوم الرقابة على الجودة وعرض للمعايير الدولية والمعايير الأمريكية المتعلقة بالجودة.

وفي الفصل الثالث قام الباحث بعرض المراحل التاريخية لمهنة المراجعة في سورية ووضح تطور الأنظمة والقوانين فيما يخص تنظيم هذه المهنة لتقديمها بالشكل المنسجم مع المعايير الدولية للمراجعة.

وفي الفصل الرابع قام الباحث بعمل دراسة ميدانية لمعرفة آراء المحاسبين القانونيين والمدراء الماليين بأهمية كل عامل من العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، لذلك تم تصميم استبيان تم توزيعه على عينة من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين وعلى عينة من المدراء الماليين.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث في هذه الدراسة الميدانية أن جودة المراجعة تتأثر بما يلي:

١- تنظيم وتخصص مكاتب المراجعة والتزامها بالآداب المهنية.

٢- التنظيم الإداري للمنشأة محل المراجعة من حيث الرقابة الداخلية والأنظمة المحاسبية والبنية التنظيمية للشركة إضافة لمجموعة الأنظمة التي تعمل من خلالها (إداري- مالي) ومدى تطبيقها لمبادئ الحوكمة.

٣- تنفيذ عملية المراجعة ومدى تأديتها وفقاً لتخطيط مسبق يؤخذ فيه الوقت والأهمية النسبية وتؤدى وفق المعايير الدولية.

٤- المنظمات المهنية من خلال نشاطاتها ومتابعتها لتطور علوم المراجعة ولتأدية أعمال المراجعة بما ينسجم مع المعايير الدولية ورفع سوية المراجعين من خلال التدريب والتأهيل.

٥- مدى اتساع شريحة مستخدمي القوائم المالية والتي يرتبط اتساعها طرداً مع الجودة.

وتوصل الباحث إلى التوصيات التالية:

توصيات:

١- وضع أسس قانونية واضحة للتشدد بموضوع جودة المراجعة وفرض العقوبات التي تحفظ الجودة وتطورها.

٢- التنظيم اللازم لمهنة المراجعة من خلال تشكيل نقابة لممارسة دور المشرف والمتابع لسوق المهنة ووضع الاستراتيجيات اللازمة لتطوير الجودة والحفاظ عليها والالتزام بالسلوكيات المهنية التي تتضمنها.

٣- ضرورة توسيع العلاقة بين الجامعة والسوق الاقتصادية لرفع سوية المعرفة العملية لطلاب المراجعة ومشكلات العوامل المؤثرة في الجودة وإمكانية تطويرها.

٤- فحص النظير هو حاجة ماسة لتطوير مهنة المراجعة واقتراح أن يمارس من خلال إشراف النقابة (إن أحدثت أو الجمعية) بأن ينظم فحص وفقاً للمتابعة التي تقوم بها المنظمة المهنية.

٥- رفع الوعي بأهمية المراجعة ودورها لدى الأطراف كافة مما يتطلب حيزاً أكبر لدى وسائل الإعلام لتسليط الضوء على موضوعات المراجعة وأهميتها.

الفصل الأول – الإطار العام للدراسة

١. مقدمة :

تنال مهنة مراجعة الحسابات اهتماماً متزايداً في كافة الأوساط المالية والقانونية والاقتصادية المعاصرة، نظراً لما لرأي مدقق الحسابات من أهمية أساسية عند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة من البيانات المالية المنشورة.

وإن إخلال مراجع الحسابات بواجباته قد يؤدي إلى إلحاق الضرر بهذه الفئات المختلفة من مستخدمي البيانات المالية، مما يعرض المراجع إلى المقاضاة ومطالبته بالتعويض عن تلك الأضرار التي لحقت بهم وتتصف البيئة التي يعمل فيها المراجع حالياً في مختلف أنحاء العالم بالميل الشديد نحو مقاضاة المدقق عند تعرضهم لخسائر نتيجة استخدامهم للبيانات المالية المدققة، مطالبين المدقق بدفع التعويض عما أصابهم من أضرار[١]

تشهد سورية تطوراً بالنهج الاقتصادي الذي ترتكز عليه فتسعى للتحول من الاقتصاد الموجه لاقتصاد السوق الاجتماعي مما يرتب حاجة ماسة لتطوير القطاع الخاص وتوسيع نشاطه ولحاجة القطاع الخاص لبيانات دقيقة وصحيحة تزداد الحاجة للمراجعة لتحقيق الأهداف المطلوبة منها ولتطوير المراجعة يتوجب رفع جودتها لتزيد ثقة المستفيدين من نتائجها فالجودة التي تضمنتها معايير المراجعة وخاصة المعيار ٢٢٠ (رقابة جودة المراجعة) تضمن وجوب تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكاتب المراجعة والتي صُممت للتأكد أن كافة المراجعات قد تمت حسب معايير المراجعة الدولية ، أو المعايير الوطنية المناسبة وبالتالي فعلى مكاتب المراجعة إبلاغ سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى كافة الأفراد والعاملين فيها وذلك بطريقة توفر قناعة معقولة بأن هذه السياسات والإجراءات قد فهمت وطبقت ، وبالتالي فالباحث يسعى لدراسة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة وذلك ليتمكن من تقديم المقترحات اللازمة لتجاوز العوائق التي تحول دون تأدية مراجعة بجودة عالية.

٢. مشكلة البحث :

زاد النقاش والجدل في الآونة الأخيرة حول مسؤولية مكاتب المراجعة عن الأزمات الكبيرة التي تعرضت لها شركات ذات ثقل اقتصادي كبير وارتباط هذه الأزمات بعمليات غش في حساباتها لم تستطع

---

[١] : حسين القاضي– حسين دحدوح– أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية– مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع– عمان ١٩٩٩

مكاتب المراجعة كشفها وهذا قد أثار الخوف لدى المستفيدين من نتائج المراجعة وظهرت تساؤلات عن مدى فعالية معايير المراجعة والمحاسبة من جهة وكذلك عن جودة عملية المراجعة من جهة أخرى وحيث أن جودة المراجعة تتأثر بمجموعة من العوامل منها عوامل تنظيمية تتعلق بمكتب المراجعة وعوامل تتعلق بالأفراد القائمين بعملية المراجعة . لذا تأتي هذه الدراسة للإجابة عن التساؤلات التالية :

التساؤل الأول: ما العوامل المؤثرة في جودة المراجعة ويتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة التالية:

- ما العوامل التنظيمية المرتبطة بمكاتب المراجعة والمؤثرة في جودة المراجعة؟
- ما العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة؟
- ما العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة؟
- ما العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمرتبطة بالمنظمات المهنية؟
- ما العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمرتبطة بمستخدمي القوائم المالية؟

التساؤل الثاني: هل توجد فروق جوهرية ما بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة ويتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة التالي:

- هل يوجد فروق جوهرية ما بين آراء المدراء المالية ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل التنظيمية المرتبطة بمكاتب المراجعة في جودة المراجعة؟
- هل يوجد فروق جوهرية ما بين آراء المدراء المالية ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة في جودة المراجعة؟
- هل يوجد فروق جوهرية ما بين آراء المدراء المالية ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية في جودة المراجعة؟
- هل يوجد فروق جوهرية ما بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية في جودة المراجعة؟

٣. أهداف البحث:

يهدف البحث لتحقيق الأهداف التالية :

١- التعرف على العوامل المؤثرة في جودة المراجعة ويتفرع عنه الأهداف التالية:

- التعرف على الفروق ما بين العوامل التنظيمية المرتبطة بمكاتب المراجعة والمؤثرة بجودة المراجعة.
- التعرف على الفروق ما بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة.
- التعرف على الفروق ما بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة.
- التعرف على الفروق ما بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمرتبطة بالمنظمات المهنية .

- التعرف على الفروق ما بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمرتبطة بمستخدمي القوائم المالية

٢- التعرف على الفروق ما بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمكاتب المراجعة في جودة المراجعة.

٣- التعرف على الفروق ما بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة في جودة المراجعة.

٤- التعرف على الفروق ما بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة في جودة المراجعة.

٥- التعرف على الفروق ما بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية في جودة المراجعة.

٦- التعرف على الفروق ما بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية في جودة المراجعة.

٤. أهمية البحث :

من الضروري ممارسة المراجع عمله بجودة عالية وذلك في مختلف مراحل المراجعة لما لذلك من تأثير هام في زيادة ثقة الجمهور بهذه المهنة وتتضح أهمية البحث بأنه يوجه اهتماماً متزايداً لأهمية جودة المراجعة.

فلتنفيذ عملية المراجعة بجودة عالية تأثير مهم في تطور ممارسة المهنة وفي ثقة المستفيدين من نتائجها، وبالتالي فإنه من الضروري دراسة العوامل المؤثرة بجودة المراجعة.

٥. الدراسات السابقة :

أجريت العديد من الدراسات العربية والأجنبية عن العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات وتناولت هذه الدراسات توصيفاً للعوامل ومدى تأثير كل منها، وكانت أهمية العوامل وتأثيرها تختلف أحياناً بين الدراسات، وسنقوم باستعراض بعض هذه الدراسات على النحو التالي:

<u>أولاً الدراسات العربية:</u>

١- دراسة دهمش ١٩٩٤ [1]:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق، ومدى إتباع مكاتب تدقيق الحسابات لضوابط رقابة الجودة، واختبار وجود خلافات في إتباعها باختلاف حجم المكتب وارتباطه بمكتب

---

[1]: رولا نعيم دهمش- مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن- رسالة ماجستير- الجامعة الأردنية- عمان١٩٩٤.

تدقيق عالمي، وتاريخ التأسيس ووجود قسم خاص في المكتب مسؤول عن رقابة جودة أعمال التدقيق فيها، حيث تم توزيع /٤٢/ استبانه على مكاتب تدقيق التي تدقق حسابات الشركات المساهمة العامة.

خلصت الدراسة إلى أنه يوجد لدى هذه المكاتب إدراك كاف لمفهوم إتباع وتطبيق ضوابط رقابة الجودة في التدقيق وأهميتها، وتقوم هذه المكاتب بإتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في (٦٠%-٧٩%) من عينة الدراسة، ولا تختلف درجة اتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب أو ارتباطه بمكتب تدقيق عالمي أو وجود قسم خاص برقابة الجودة فيه، وتختلف باختلاف تاريخ التأسيس.

وتبين أن أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المكاتب لرقابة جودة أعمال التدقيق هي عدم تطور مهنة تدقيق الحسابات في الأردن ومن ثم اعتقاد عينة الدراسة بعدم وجود إدراك كاف لأهمية إتباع نظام رقابة الجودة.

٢- دراسة عبد الرحمن الحميد ١٩٩٥ [(١)]:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد خصائص جودة المراجعة المالية في المحيط المهني في السعودية من واقع وجهة نظر مقدم الخدمة، طالبها، والمستفيد من نتائجها، وكذلك تسليط الضوء على اختلاف أو اتفاق تصور كل فئة حول تلك الخصائص، حيث قام الباحث بإعداد استبيان مكون من /٥٠/ متغيراً (خاصية) تم إرسالها إلى عينة مكونة من /٣٩/ مدققاً قانونياً، /٦٨/مديراً مالياً، /٨١/ مديراً لمكاتب تداول الأسهم، ومسؤولين عن إدارة محافظ الأوراق المالية في البنوك، ومتعاملين في سوق الأوراق المالية.

خلصت الدراسة إلى أن جميع الفئات المشاركة كمجموعة واحدة رأت أن من أهم الخصائص على الترتيب هي:

- اتصاف شريك المراجعة بالأمانة والنزاهة.
- إلمام فريق العمل بمعايير المحاسبة والمراجعة.
- الخبرة السابقة لشريك المراجعة.
- قيام مكتب التدقيق بفحص نظام الرقابة الداخلية.
- توافر خبرات كافية لدى مدير المراجعة.
- عدم وجود قضايا على المكتب تتعلق بمخالفات نظامية.

تم تحليل آراء الفئات الثلاث كل على حده ومقارنتها حيث وجد اختلاف إحصائي جوهري بين تلك الفئات وتم ترتيب أهمية تلك الخصائص لكل فئة على حده، وقد خرجت بعدة توصيات.

[(١)]: عبد الرحمن الحميد "خصائص جودة المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية"- مجلة الإدارة العامة- مجلد ٣٥ العدد ٣ ديسمبر ١٩٩٥ ص ٤٠٥-٤٥٣.

٣- **دراسة أمين لطفي ١٩٩٦** [١]:

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مجموعة من العوامل والخواص المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المراجعين والمديرين الماليين والمستثمرين في مصر، ودراسة الأهمية النسبية لتلك العوامل، وكذلك دراسة مدارك وفهم الأطراف المشاركة في بيئة التدقيق في مصر حيث قام الباحث بإعداد استبيان وزع على عدد /٨٠/ من مراجعي الحسابات القانونيين، و/٤٠/من المراجعين العاملين في الجهاز الحكومي، /٦٥/ مدير مالي وأرسل عدد /٢٥/ لمديري التسهيلات للبنوك الدائنة، و /٤٥/ مستثمراً.

وخلصت الدراسة إلى وجود اختلاف جوهري فيما بين المجموعات الثلاثة (المراجعين والمعدين والمستخدمين للقوائم المالية) لكل عامل، وإلى أن أكثر العوامل أهمية من وجهة نظر تلك المجموعات ككل، هي تلك العوامل المرتبطة بخصائص أعضاء فريق العمل أكثر من الخصائص المرتبطة بمكتب المراجعة، وأن المراجعين يرون عامل احتفاظ مكتب المراجعة باتجاه الشك المهني أهم العوامل، في حين يرى معدو القوائم المالية أن أهم العوامل هو استجابة مكتب المراجعة القانوني للوفاء باحتياجات ورغبات العميل، ويرى مستخدمو القوائم المالية أن التزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة أكثر أهمية وتأثيراً في جودة التدقيق.

٤- **دراسة طلبة ١٩٩٧** [٢] :

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تأثير الخبرة العلمية والعملية للمدقق وتأثير الفترة التي يظل فيها مدقق الحسابات مدققاً لحسابات نفس العميل، ونسبة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق وأثر المنافسة بين مكاتب التدقيق وأثر مراجعة النظير وعدد الساعات التي يقضيها المدقق في عملية التدقيق على جودة أدائه حيث قام الباحث بتوزيع/٧٠/ استبانه على عينة من المدققين القانونيين المزاولين للمهنة.
خلصت الدراسة إلى أنه توجد عوامل تؤثر تأثيراً إيجابياً في مستوى الجودة مثل التأهيل العلمي والعملي للمدقق، ومراجعة النظير، وساعات التدقيق.
وتوجد عوامل تؤثر تأثيراً سلبياً في مستوى الجودة مثل عدد السنوات والأتعاب والمنافسة، أي أن كلما زادت هذه العوامل أدى ذلك إلى نقصان الجودة على العكس إذا نقصت هذه العوامل أدى ذلك إلى زيادة الجودة.

---

[١]: أمين لطفي " دراسة اختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المراجعين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية" – المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- جامعة عين شمس- ملحق العدد الأول ١٩٩٦- ص ١٤٤٣-١٤٧٩.

[٢]: علي طلبة " قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات، دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات بسلطنة عمان- مجلة الإداري- العدد ٦٩، يونيو ١٩٩٧- ص ١٣-٣٧.

٥- دراسة حميدات ٢٠٠٢ [١]:

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى مكاتب التدقيق التي تقدم خدمة تدقيق الحسابات للشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، وإلى اختبار العلاقة بين جودة التدقيق وبعض الخصائص المرتبطة بمكتب التدقيق وشملت تلك العوامل (حجم مكتب التدقيق، عدد العملاء الذين يقوم المكتب بتدقيق حساباتهم فترة الاحتفاظ بالعميل، ارتباط المكتب مع شركة تدقيق دولية) وإلى اختبار العلاقة بين جودة التدقيق وبعض الخصائص المرتبطة بالعميل (حجم العميل، الوضع المالي للعميل، حجم النمو في المبيعات، نسبة المديونية).

واستخدم في هذه الدراسة مقياس عملي لقياس جودة تدقيق الحسابات اشتمل هذا المقياس على /١٥/ بنداً رئيسياً يمثل المعايير المحاسبية والتعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية والشروط الواجب توافرها في التقارير المالية والصادرة عن هيئة الأوراق المالية رقم /١/ لسنة ١٩٩٨ والصادرة عن مجلس مفوضية هيئة الأوراق المالية استناداً لأحكام المادتين /٩/ و/٥٣/ من قانون الأوراق المالية رقم /٢٣/ لسنة ١٩٩٧ وتم عمل اختبار لمؤشر الإفصاح بموجب هذه التعليمات من خلال تطبيقه على التقارير المالية السنوية لعام ٢٠٠٠ لعينة مسحية تتكون من /٨٦/ شركة صناعية وخدمية مساهمة عامة وذلك للحصول على البيانات الأولية للدراسة.

ووجدت الدراسة أن مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى مكاتب تدقيق حسابات الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية حيث زاد مستوى جودة التدقيق (٧٠%) من هذه الشركات، وأنه يختلف مستوى جودة تدقيق الحسابات باختلاف حجم مكتب التدقيق وحجم العميل والوضع المالي للعميل.

كما وجدت أنه لا يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق وكل من فترة الاحتفاظ بالعميل وارتباط مكاتب التدقيق مع شركات تدقيق دولية ومعدل النمو لدى العميل ونسبة المديونية له.

٦- دراسة حسنين وقطب ٢٠٠٣ [٢]

تناولت الدراسة المفاهيم المختلفة ذات الصلة بجودة عملية الرقابة الخارجية على الحسابات ، حيث ظهر العديد من هذه المفاهيم على المستويين الأكاديمي والعملي والتي قد تستخدم لوصف عملية التقييم

---

[١]: محمد حميدات " تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها"- رسالة ماجستير- جامعة اليرموك- الأردن ٢٠٠٢.

[٢] - طارق محمد حسنين وأحمد سباعي قطب - دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات - مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين العدد ٢٠٠٣/٦٠- جهاز الدراسات العليا والبحوث - كلية التجارة - جامعة القاهرة .

أو التحقق من جودة عملية المراجعة ومن هذه المصطلحات ، مراجعة الجودة ، رقابة الجودة ، ضمان الجودة ، الفحص المتعمق .

ورغم هذا التعدد فجودة المراجعة تتطلب مفهوماً شاملاً يوضح الهدف الأساسي المتوقع منها وعليه فجودة المراجعة تمثل مفهوماً متعدد الأبعاد لتعدد الأطراف التي تطلب هذه الجودة.

كما تناولت الدراسة العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة والنماذج المختلفة التي وردت في هذا المجال بغرض قياس الجودة ، وأوصت الدراسة بدعم دور المنظمات المهنية وتوحيد معايير مراقبة الجودة على المستوى الدولي وضرورة التطوير المستمر للمراجعين لمواكبة التطورات المستمرة في مجال المال والأعمال.

٧- دراسة مفتي ٢٠٠٤: [١]

تضمنت الدراسة السلوكيات المخلة بعملية المراجعة واعتبارها من أهم الأخطار المحدقة بعملية المراجعة لما يترتب عليها من نتائج تتمثل في عدم مصداقية نتائج المراجعة، وبالتالي فقد التقارير لمصداقيتها من الفئات المستفيدة منها.

وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة لا تتأثر بمصدر التحكم أو درجة التفكير التحليلي للمراجعين أو بعمر المراجع وأن المراجعين الذين يتصفون بمصدر داخلي للتحكم يكون أداؤهم أعلى ويكونون أكثر انتماءً لشركة المراجعة التي يعملون بها .

وأوصت الدراسة بضرورة تركيز شركات المراجعة على فهم الصفات الشخصية للمراجعين واستثمارها وتوجيهها التوجيه الأمثل من خلال برامج مخصصة لذلك يشارك فيها متخصصون من علم النفس والاجتماع .

٨- دراسة التويجري والنافعاني ٢٠٠٨: [٢]

تبين من خلال الدراسة أن أكثر العوامل تأثيراً من وجهة نظر المراجعين (النسبة > ٩٥%) في جودة المراجعة:

١- الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة.

---

(١)- محمد حسن علي مفتي – أثر الصفات الشخصية للمراجع على جودة عملية المراجعة في ظل التطورات الحديثة لتقنية المعلومات – مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين العدد ٢٠٠٤/٦٣ – جهاز الدراسات العليا والبحوث–كلية التجارة ––جامعة القاهرة.

[٢]– عبد الرحمن علي التويجري– حسين محمد النافعاني– جودة خدمة المراجعة– دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين– مجلة جامعة الملك عبد العزيز– الاقتصاد والإدارة– عدد١ عام ٢٠٠٨.

٢- الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.
٣- الكفاءة العلمية لأعضاء المكتب متمثلة بالشهادات الأكاديمية.
٤- المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المكتب من العميل.
٥- استقلالية مكتب المراجعة عن منشأة العميل.
٦- مدى تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية
٧- مقدار الجهد والوقت المبذول في عملية المراجعة
٨- مقدار الوقت المبذول في عملية المراجعة.

كما أوضحت نتائج الدراسة أن أكثر العوامل تأثيراً بقرار العميل في اختيار مكتب المراجعة من وجهة نظر المراجعين (النسبة > ٨٠%) هي:

أ. التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل
ب. أتعاب المراجعة
ج. السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة
د. حسن التعامل والاحترام الــذي يتلقاه العميل مــن أعضاء مكتب المراجعــة
هـ. العلاقات الشخصية أو المعرفة السابقة بين العميل أو من ينوب عنه وأعضاء مكتب المراجعة أو بعضهم
و. جودة خدمة المراجعة

كذلك اتضح من تحليل اختبار المتوسطات بين توقع تأثير العامل ووجوده في الواقع أن هناك فروقاً جوهرية بين العديد من العوامل والتي من أهمها:

١- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة
٢- عدد أعضاء فريق المراجعة المشاركين في مراجعة منشأة ما.
٣- التدريب المستمر الذي يقدمه المكتب لموظفيه
٤- المنافسة بين مكاتب المراجعة
٥- تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية
٦- وجود جهة ملزمة تتابع جودة الأداء
٧- وعي مستخدمي القوائم المالية

كما تبين أن هناك بعض التأثير لعوامل مثل نوع وظيفة المراجع، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة، على تفاوت بينها- على العديد من العوامل المستخدمة لقياس الجودة وعوامل التفضيل بين مكاتب المراجعة.

٩- دراسة عيسى ٢٠٠٨ [1]:

خلصت الدراسة للنتائج الآتية:

---

[1]: سمير كامل محمد عيسى- العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مجلة كلية التجارة- جامعة الإسكندرية- العدد ١- المجلد ٤٥ لعام ٢٠٠٨.

١- إن زيادة أهلية المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي، زيادة الخبرة المهنية وزيادة مستوى التدريب والتأهيل يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.
٢- إن زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.
٣- إن تحسين جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية من خلال وجود خطة ملائمة للمراجعة الداخلية، بذل المراجعين الداخليين للعناية اللازمة، دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية بالموارد اللازمة، وفحص الجودة يؤدي إلى تحسين جودة وظيفة المراجعة.
٤- إن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة الشركات ينعكس في النهاية وبصورة إيجابية على جودة وظيفة المراجعة الداخلية.
٥- إن تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى إحكام الرقابة على المنشأة وتدني المخاطر التي تتعرض لها.

ثانياً– الدراسات الأجنبية:

١– دراسة شرويدر (Sehroeder)، سولومون (Solomon)، فيكري (Vickrey) ١٩٨٦ [١]:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق من خلال استقصاء آراء رؤساء لجان التدقيق والمدققين في الشركات المساهمة المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية في نيويورك عن طريق إعداد استبيان تم من خلاله تحديد خمسة عشر سؤالاً يؤثر في جودة أداء التدقيق وزع على عينة مكونة من /٨١/ عضواً من أعضاء لجان التدقيق، و /٤١/ مدققاً برتبة شريك في مكاتب التدقيق الثماني الكبرى في الولايات المتحدة، حيث طلب منهم أن يقوموا بترتيب خمسة عشر عاملاً حسب أهميتهم النسبية لجودة التدقيق، وتلك العوامل قد تم ذكرها في أدبيات التدقيق بأنها مؤثرة في جودة التدقيق.

خلصت الدراسة إلى ما يلي:

أهم العوامل المرتبطة بفريق التدقيق من وجهة نظر أعضاء لجان التدقيق (المراجعة) تشمل:

- مدى الاهتمام الذي يوليه شريك التدقيق لعملية التدقيق.
- التخطيط لعملية التدقيق من قبل فريق العمل.
- الاتصال الجيد والمباشر بين فريق العمل وإدارة الشركة (العميل).
- استقلالية فريق العمل.

[١]- Sehroeder Ira Solomon &Vickrey- Audit Quality: The Pereeptions of Audit-Committee- Chairpersons & Audit Partners. Auditing. Vol 5 No 2. Spring 1986 PP 80-93.

- الخبرة المهنية لفريق العمل.
- الاتصال الجيد والمباشر بين فريق العمل وأعضاء لجان التدقيق.

وتتميز هذه العوامل بأنها الأكثر أهمية في تحديد جودة أداء عملية التدقيق مقارنة بالعوامل الأخرى المرتبطة بمكتب التدقيق.

وأهم العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق من وجهة نظر لجان التدقيق هي:

- وجود وسائل تقنية داخل مكتب التدقيق لتطوير كفاءة فريق العمل مهنياً وفنياً.
- التزام المكتب بإجراءات ضوابط الجودة لأداء المكتب.
- فيما يتعلق بأهم العوامل المؤثرة في الجودة من وجهة نظر المدققين كانت:
  - مدى الاهتمام الذي يوليه شريك التدقيق بعملية التدقيق.

٢- دراسة stice ١٩٩١:[١]

تمثلت الدراسة بالبحث عن العوامل المؤثرة في الجودة من خلال حجم مكتب المراجعة وفترة ارتباط المراجع مع العميل وتركزت أدوات البحث من خلال الدعاوى المقامة على المراجعين خلال فترة ١٩٦٠- ١٩٨٥ ومن خلال الدراسة وتحليل نتائج العينة ... توصلت الدراسة لارتفاع جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الكبيرة مقارنة مع غيرها من المكاتب الأقل حجماً ولكن الدراسة لم تساعد في توفير مقياس كمي يمكن الاعتماد عليه لقياس جودة المراجعة .

٣- دراسة جراث (Grath)، هيرمانسون (Hermanson)، كارسيللو(Carcello)، ١٩٩٢ [٢]:

هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة آراء المدققين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية حول عوامل جودة التدقيق وخصائصها وتقييم الأهمية النسبية لكل عامل حسب وجهة نظر كل فئة، وذلك عن طريق توزيع استبانه لاستطلاع آراء /٢٤٥/ مدققاً من مكاتب التدقيق الست الكبرى برتبة شريك، /٢٦٤/ مدير مالي للشركات المساهمة (المعدين)، و /١٢٠/ مدير ائتمان واستثمار في البنوك وشركات التأمين (مستخدمي القوائم المالية).

خلصت الدراسة إلى أن هناك أربعة عوامل تعتبر الأكثر أهمية عند تحديد جودة التدقيق وهي: خبرة مكتب التدقيق مع العميل- تخصص المكتب بنشاط العميل- التجاوب مع احتياجات العميل- التزام المكتب بالمعايير العامة للتدقيق.

---

[١]-Stice, J.D.1991. using financial and market Information to identity pre-engagement factors Associated with lawsuits against Auditors - the Accounting Review.

[٢]– J.V. Careello. R.H. Hermanson & N.T. Me Grath , Audit Quality Allributes: The Pereeption of Audit Partners. Prepares & Financial Statement Users " Auditing, Spring, 1992 PP.1-14.

وكما وجدت الدراسة أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشاركة في بيئة التدقيق كل على حده حول تلك العوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

وتعتبر هذه الدراسة الأكثر شمولية في تحديد العوامل المؤثرة في الجودة وباعتمادها على أراء جميع الأطراف ذات العلاقة ببيئة التدقيق.

٤- دراسة Malone & Robert 1996: [١]

هدفت الدراسة إلى البحث عن أسباب انخفاض جودة المراجعة فدرست العوامل المؤدية لذلك من حيث الصفات الشخصية للمراجع إضافةً إلى بعض الخصائص المهنية (نظم الرقابة بمكاتب المراجعة ، إجراءات الفحص، ونظرة المراجعين لضغوط موازنة الوقت) وتوصلت الدراسة إلى أن ثقة الآخرين بالمراجعة ترتبط بجودتها ويقترح الباحثان أن تقيم منشآت المراجعة ندوات لتثقيف المراجعين بأهمية الجودة ولنظرة المستفيدين من نتائج مراجعتهم وارتباطها بالجودة .

٥- دراسة (Vanstaelen) ٢٠٠٠ [٢]:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر التشريعات الحكومية في بلجيكا، والمرتبطة بطول فترة الاحتفاظ بالعميل ولفترات متتالية في جودة التدقيق، وتم قياس المتغيرات التالية (فترة الاحتفاظ بالعميل، حجم مكتب التدقيق، وأتعاب التدقيق، والوضع المالي للعميل) وعلى جودة تدقيق الحسابات والمتمثلة في إصدار نوع التقارير (نظيف، متحفظ، سلبي) لمجموعة من الشركات البلجيكية الكبرى، ذات أعباء مالية كبيرة ومؤسسات ليس لها أعباء مالية.

وجدت الدراسة أن التشريعات في بلجيكا تنص على الاحتفاظ بنفس العميل لفترة ثلاث سنوات متتالية، وأنه كلما زاد طول فترة الاحتفاظ بالعميل زادت احتمالية إصدار تقرير غير متحفظ أو نظيف، أي كلما زاد فترة الاحتفاظ بالعميل تقل جودة تدقيق الحسابات.

٦- دراسة Hyatt & prawittzool ٢٠٠١: [٣]

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير هيكل عملية المراجعة في طبيعة عمل المراجعة وعلى وجه التحديد مدى الانسجام أو التطابق بين هيكل عملية المراجعة وأحد العوامل السلوكية الهامة وهي مصدر التحكم وتأثيره في أداء المراجع وبناءً على الدراسات السابقة التي استفادوا منها إن الأشخاص الذين

---

[١] -Malone, C., and Roberts, R., 1996, factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors, Auditing, A journal of practice and theory.

[٢]- Vastraelen, A "The Impact of Rene Wable Long- Term Audit Mandates on Audit Quality, European Accounting Review, Issue pp. 419-442.

[٣] -Hyatt, t., and prawitt,2001,Does congruence Between Audit structure and Auditors locus of control Affect job performance, the Accounting Review .

يتصفون بمصدر تحكم خارجي يكون أداؤهم أفضل على أن تتوفر رقابة مناسبة في الشركات التي يعملون فيها ومنه فالشركات أو مكاتب التدقيق التي تخطط لعمليات المراجعة لديها وبظل تحكم خارجي للمراجعين سيكون جودة أداءهم أفضل من تلك الشركات/ المكاتب التي لا تتوفر فيها الهيكلية المذكورة .

وقد توصلوا أن المراجعين بمنشآت المراجعة الذين يتصفون بمصدر داخلي للتحكم يكون أداؤهم أفضل في حال عدم توافر عنصر قوي للرقابة وعليه فقد توقع الباحثان أن المنشآت التي لا يتوافر فيها تخطيط هيكلي جيد فإن أداء المراجعين الذين يتصفون بمصدر داخلي للتحكم أفضل.

٧- دراسة (Hooks & Higgs) 2002 [١]:

يرى الباحثان أن بيئة العمل في مكاتب المراجعة والمنشآت الخدمية في تغير ديناميكي. فالمراجعون والمستشارون المحاسبون يستطيعون إنجاز أعمالهم وإتمام بعض المهام من بيوتهم أو من مكاتبهم، أو حتى من الطرق، ويرى الباحثان أن فرق العمل يمكنها العمل سوياً من أماكن جغرافية متباعدة ومتفرقة، وهذا التغير المستمر والمتزايد في بيئة العمل انعكس بالتأكيد على كمية العمل المطلوب إنجازها والتي أنجزت بالفعل. أكدنا أن ذلك انعكس أيضاً على جودة العمل بصفة عامة والمراجعة بصفة خاصة، كما انعكس ذلك على ربحية المنظمات التي يعمل بها هؤلاء الأشخاص.

ولقد رأى الباحثان أن الأدب في الفكر المحاسبي لم يتناول بالقدر الكافي التغير في بيئة العمل المعاصرة وانعكاسات ذلك على المحاسبين بصفة خاصة، حيث يرى الباحثان أن مثل هذا التغير المعاصر في بيئة العمل لا بد أن ينعكس بالتالي على سلوكيات المحاسبين والمراجعين العاملين في هذه البيئة.

وانطلاقاً من ذلك فقد انصبت دراسة ٢٠٠٢ **Hooks & Higgs** على دراسة ومقارنة تأثير بيئة العمل في المنشآت المهنية Professional services firm على أداء المحاسبين والمراجعين ومقارنتها بما توصلت له الدراسات السابقة في هذا المجال، ولقد شملت متغيرات الدراسة الميدانية عدة مؤشرات عن تأثير جدولة العمل Work schedules وأوقات ومواقع العمل Work time & locations واستخدام التكنولوجيا في العمل Work technology على أداء المحاسبين والمراجعين.

٨- دراسة 2003 Donnelly et al [2]:

يرى هؤلاء الباحثون أن السلوك المخل بعملية المراجعة ومعدل دوران المراجعين Audit Turnover متغيران مصاحبان لانخفاض جودة المراجعة فالسلوك المخل بعملية المراجعة- ومن أمثلته التوقف المسبق لعملية المراجعة قبل إتمامها وكذلك جمع أدلة غير كافية لعملية المراجعة وأيضاً تعديل

---

[١]– Hooks, K, and Higgs, J, 2002 Workplace Environment in a professional Services Firm, Behavioral Research in Accounting, Vol. 14. pp. 105-127.

[٢]– Donnelly, D, Quirin, J, Bryan, D, 2003 Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit, Behavior: An Explanatory Model Using, Auditors Personal Characteristics. Behavioral Research in Accounting, Vol. 15, pp.87-110.

خطوات وإجراءات عملية مراجعة بشكل غير متعارف عليه وعدم إدراج الوقت الفعلي- لها تأثيرات سلبية على مهنة المراجعة، وبينما تشر العديد من الدراسات المعاصرة أن السلوكيات المخلة بعملية المراجعة تعتبر ظاهرة منتشرة، فقد فشلت هذه الدراسات في إيجاد الأسباب الكافية لهذا السلوك، ومن هذا المنطلق ارتأى Donnelly et al ٢٠٠٣ أن السلوكيات التنظيمية Organizational Behavior وعلم النفس الصناعي Industrial psychology قد يكونان أساساً ملائماً لتطوير واختبار نموذج يشمل مجموعة من المتغيرات مثل مصدر التحكم، الأداء، معدل دوران المراجع، كمحددات وأسباب لقبول للسلوكيات المخلة بعملية المراجعة.

وقد قام الباحثون بتطوير نموذج يعتمد على المتغيرات السابقة تم اختباره على عينة من المراجعين بمكاتب مختلفة للمراجعة Cross- Organizational وقد أثبتت نتائج هذه المراجعة أن المراجعين الأكثر قبولاً للسلوكيات المخلة بعملية المراجعة الذين يتصفون بمصدر خارجي للتحكم حيث يكون أداء هذه الفئة أقل ومعدل دورانهم أعلى من غيرهم.

ويرى Donnelly et al أن فهم مصدر التحكم للمراجع يساعد على توقع سلوكياته تجاه جودة عملية المراجعة، ومن ثم يمكن لمكاتب المراجعة تنمية المهارات المهنية لهذه الفئة- ذات المصدر الخارجي للتحكم- من خلال برامج مخصصة وتوجيهها التوجيه الأمثل، ويرى الباحثون أنه على الرغم من أن مصدر التحكم من الصفات الشخصية والنزعات الراسخة إلا أن التدريب المستمر والتوجيه الأمثل قد يساعدان على تخفيض قبولها للسلوكيات المخلة بعملية المراجعة والتي تؤثر بالتالي على جودة عملية المراجعة.

كما توصلت نتائج دراسة Donnelly et al إلى انخفاض أداء المراجعين – من خلال تقييم ذاتي لأدائهم Self- reported performance توجه مصاحب لقبولهم لسلوكيات متزايدة تؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة، ويتطلب ذلك من قبل إدارة مكاتب المراجعة تدخلاً مباشراً لمعالجة انخفاض مستوى الأداء في حال اكتشاف هذه الظاهرة. حيث يرى الباحثون أنه يمكن قبول مستوى من المثالية في الأداء خاصة في الفترات الموسمية، ولكن في نفس الوقت إذا كان هذا المستوى الأدنى من الأداء مصاحباً لتوجه أكبر من قبل المراجعين لقبول السلوكيات المخلة بعملية المراجعة فإن ترك مثل هذه الظاهرة دون اتخاذ أي إجراءات تصحيحية قد يؤدي إلى مشكلة أكبر على مستوى المنشأة ككل.

٩- دراسة M. Salehi, and all ٢٠٠٨[١]:

تتناول هذه الدراسة عوامل تؤثر في مدى جودة تدقيق الحسابات باستعمال دليل تجريبي من إيران، وجودة تدقيق الحسابات تعني مدى سلامة بيان التدقيق من النقائص والعيوب والتحريفات التي تظهر

[١]: M.Salehi, A Mansoury, R Pirayesh- Factors Affecting Quality of Audit, Empirical Evidence from Iran- Journal of Business Research, vol. 2, no.1,2,2008.

فيما بعد، وتقاس درجة جودة بيان التدقيق استناداً إلى مدى قدرة المدقق على الإبلاغ –طوعاً وبتجرد– عن وجود نقائض مالية فيه.

وتلحظ الدراسة الارتباط الوثيق بين جودة التدقيق وحجم مؤسسة التدقيق في الأدبيات المنشورة ومع أن تكلفة النوعية تستعمل اليوم بديلاً من قياس درجة جودة بيان تدقيق الحسابات، تعالج الدراسة أيضاً ثلاثة متغيرات أخرى، وبذلك فهي تدرس أربعة متغيرات عن طريق اختبار أربع فرضيات هي:

١- كيف تؤثر الأنظمة والقوانين المتبعة في رغبة المدقق بالإبلاغ عن العيوب بتجرد؟
٢- كيف يؤثر غياب امتيازات العقد في رغبة المدقق في الإبلاغ عن العيوب بتجرد؟
٣- كيف تؤثر آليات السوق ضمن البيئة العملياتية في رغبة المدقق في الإبلاغ عن العيوب بتجرد؟
٤- كيف يؤثر حجم المؤسسة في قدرة المدقق على الإبلاغ عن العيوب بتجرد.

وخلصت نتائج الدراسة إلى أن:

١- قوانين المراقبة والإشراف، إضافة إلى آليات السوق في البيئة العملياتية، تؤثر في رغبة المدقق واستعداده للإبلاغ عن العيوب والنقائص الهامة بتجرد.
٢- غياب امتيازات العقد لا تؤثر تأثيراً ملحوظاً في استعداد المدقق للإبلاغ.

١٠- **دراسة P. Ussahawanitckit, P. Intakhan ٢٠٠٨** [١]:

تبحث هذه الدراسة في العلاقة القائمة فيما بين الأداء التقويمي على جودة مراجعة الحسابات والمظهر والمكانة للمراجعة عن طريق وسيط قبول احترافي، وتدرس كذلك العنصر الشرطي للأداء التقويمي كالمعرفة والخبرة، وباتخاذ مراجعي الحسابات المعتمدين كأنموذج وتظهر النتائج أن للأداء التقويمي علاقة وثيقة بمستوى نوعية مراجعة الحسابات، وأن لهذه النوعية تأثيراً ملحوظاً في المكانة ومما يثير العجب أن القبول الاحترافي لا يعدل من علاقات ارتباط الجودة بالمظهر لمراجعة الحسابات.

تحتاج المؤسسات إلى البحث عن استراتيجيات تساعدها على اكتساب المزية التنافسية، التي يعد بناؤها مسألة على جانب كبير من الأهمية لتشجيع المؤسسات على تقديم أفضل الممارسات في مضمار الأعمال، مثل: الربحية، والأداء، وحصص السوق، والمكانة، والعامل المهم لبناء المزية التنافسية هو تلقي معطيات جيدة النوعية؛ ومعطيات الحسابات هي معطيات أساسية ومهمة لصنع القرار، وهي تؤخذ من مراجعي الحسابات ومنسجمة مع درجة صلتها بالموضوع ووثوقيتها وقابليتها للمقارنة وتماسك أجزائها.

---

[١]: P. Ussahawanitckit, P. Intakhan, Building Audit Quality, image, dnd reputation of CPAS in Thailand: the roles of judgment performance, Review of Business Research, July,2008.

ويتجلى الدور المهم للمراجع في بناء المعطيات المحاسبية فيما يتعلق بالاعتمادية والنوعية وتعتمد درجة الدقة ومستوى النوعية لمراجعة الحسابات على حسن تقدير المدقق. فالمدقق المعني بجودة التقدير سيحتل المرتبة الأولى في جودة المراجعة. وقد تسهم جودة المراجعة في بناء اعتمادية المعلومات وجودتها في التقارير المالية، إضافة إلى أنها تساعد المستخدمين في الحصول على معلومات مفيدة.

وفي سياق هذا البحث أجريت دراسة شاملة على صورة عمل الخدمات ومكانتها، ولكن الدراسات التجريبية كانت قليلة نسبياً، لا سيما تلك التي تربط العملية بمفهوم مراجع الحسابات الذي يؤدي دوراً مهماً في بناء اعتمادية المعلومات ومستوى جودة المعلومات في البيانات المالية. وهنا نقوم بسبر آثار الأداء التقويمي، وجودة مراجعة الحسابات، وصورة مراجع الحسابات ومكانته الملحوظة عن طريق وسيط القبول الاحترافي، وندرس العنصر الشرطي للأداء التقويمي كالمعرفة والخبرة أيضاً. وقد وجدنا بنتيجة هذه الدراسة أن للأداء التقويمي علاقةً وثيقةً بدرجة جودة المراجعة، وأن درجة الجودة هذه تؤثر إيجابياً في الصورة والمكانة للمراجع. وإذا كان الجمهور معنياً بدرجة عالية من القبول الاحترافي، باعتبار آثاره المعدلة، فمن المرجح أن يحقق المراجعون أفضل علاقة بين درجة جودة المراجعة ومظهر ومكانة المراجع. وهكذا فإن أنموذجنا المفاهيمي يبين العلاقة القائمة بين المعرفة والخبرة والأداء التقويمي وجودة التدقيق المظهر والمكانة للمراجع عن طريق وسيط القبول الاحترافي.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

يسعى الباحث من خلال دراسته للاستفادة من نتائج الدراسات السابقة وإسقاطها على البيئة السورية ليتمكن من تحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة وفقاً لأهميتها والبحث عن مدى توافر عوامل أخرى ناجمة عن خصوصية المجتمع السوري وتأثيرها في جودة المراجعة.

٦. فروض البحث :

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة يمكن صياغة فرضياتها على النحو التالي:

الفرضية الرئيسية الأولى: تتأثر جودة المراجعة بمجموعة من العوامل ويندرج تحتها مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية وهي:

١- الفرضية الفرعية (١-١):

– تتأثر جودة المراجعة بعوامل مرتبطة بمكتب المراجعة.

٢- الفرضية الفرعية (١-٢):

– تتأثر جودة المراجعة بعوامل مرتبطة بالعميل (المنشأة محل المراجعة).

٣- الفرضية الفرعية (١-٣):

-تتأثر جودة المراجعة بعوامل مرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة.

٤- الفرضية الفرعية (١-٤):

-تتأثر جودة المراجعة بعوامل مرتبطة بالمنظمات المهنية.

٥- الفرضية الفرعية (١-٥):

- تتأثر جودة المراجعة بعوامل مرتبطة بمستخدمي القوائم المالية.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة ويندرج تحتها مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية وهي:

١- الفرضية الفرعية (٢-١): لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة.

٢- الفرضية الفرعية (٢-٢): لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالعميل (المنشأة محل المراجعة) جودة المراجعة.

٣- الفرضية الفرعية (٢-٣): لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة على جودة المراجعة.

٤- الفرضية الفرعية (٢-٤): لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية على جودة المراجعة.

٥- الفرضية الفرعية (٢-٥): لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية على جودة المراجعة.

الـفصل الثانـي – ماهية جودة المراجعة والرقابـة عليـها

١. مقدمة:

تلعب المراجعة الخارجية دوراً جوهرياً في اتجاهين: الأول هو الرقابة على سلوك الوكيل لإيجاد التوازن بين مصالح كافة الأطراف، وبالتالي التخفيف من حدة صراعات الوكالة، والثاني: مساعدة مستخدمي المعلومات في الحصول على بيانات ومعلومات مالية ومحاسبية صادقة وعادلة لترشيد قراراتهم.

ومن ثم فإن جودة عملية المراجعة Audit quality تؤدي إلى تحقيق أهمية المراجعة ودورها الجوهري في المجتمع بكفاءة وفعالية- ويمكن القول إن الاهتمام بجودة المراجعة أصبح مطلباً جوهرياً لكافة الأطراف التي لها علاقة بنتائج المراجعة وذلك للأسباب التالية:

- يهم المراجع أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة، حتى يضفي علي تقريره أكبر مصداقية.
- ترغب الإدارة في إضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والوفاء بمسؤوليتها عن الأحداث المالية للفترة محل المراجعة . لذا ترغب في أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة.
- أن المستفيدين من نتائج المراجعة يهمهم التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية والمحاسبية الواردة بالقوائم المالية التي تمت مراجعتها. لذا يرغبون في أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة.
- تركز المنظمات المهنية على جودة أداء عمليات المراجعة، باعتبارها ضرورية لضمان أن تفي المهنة بمسؤولياتها تجاه جميع الأطراف المختلفة.
- اتجاه أنظار كل من المراجعين والعملاء إلى جودة عملية المراجعة كعامل إضافي وموضوعي يمكن أن يتميز بها المراجع عن أقرانه من المنافسين في سوق المراجعة بجوار الأتعاب.

ولذلك اتجهت أنظار الأكاديميين والمهنيين إلى البحث في ماهية جودة المراجعة وكيفية قياسها. غير أن المراجعة كمهنة تتحدد مخرجاتها في الرأي الفني المحايد للمراجع والذي لا يمكن تحديد أو قياس جودته مقدماً. كما أن المراجع يركز اهتمامه ويبذل عنايته في كيفية تخطيط وتنفيذ عمله دون أن يضع صورة مسبقة محددة لمخرجات عمله. وبعد انتهاء العمل فإنه يصعب على المستخدمين لرأي المراجع قياس جودته لعدم وجود مقياس محدد لذلك.

وقد توصلت Deangelo (1981) [١] إلى نتيجتين هامتين كانتا وما زالتا لهما أثر كبير على دراسات موضوع جودة المراجعة، الأولى أن المراجعين يختلفون في مستويات الجودة ، وبالتالي لو أرادت المنشأة

---

[١] محمد حسني عبد الجليل صبحي – مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية. المجلة العلمية بكلية الاقتصاد والتجارة – جامعة حلوان العدد الأول ١٩٩٧.

تغيير جودة المراجعة فإنها يجب أن تقوم بتغيير المراجع. معنى ذلك أنها ترى أن الجودة متعلقة بعوامل ترتبط بالمراجع ذاته. في حين أن هناك عوامل أخرى تتعلق بالعميل ذاته قد تؤثر في جودة المراجعة، والثانية: أن محاولة القياس الموضوعي لجودة المراجعة عملية صعبة جداً ومكلفة جداً ومن ثم يمكن تحديد بعض المؤشرات أو الخصائص التي تشير إلى جودة المراجعة.

وأعلن كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) ومكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة الأمريكية ، الحاجة إلى تحديد العوامل التي تؤثر في اختلاف جودة المراجعة بين مختلف مكاتب المراجعة، واعتبرت جودة المراجعة قضية مستمرة في المهنة.

Audit Quality is a continuing issue in the profession.

وقد توصل (١٩٩١) Sutton and Lampe[١] إلى أنه لا يوجد مقياس مباشر وموضوعي لجودة المراجعة، وذلك لاختلاف مفهوم الجودة لدى الأطراف التي تهتم بالقوائم المالية. كما أن (١٩٩٣) Copley and Doucet رأيا أنه حتى الآن لم يظهر تعريف عملي لجودة المراجعة، ولم تحدد خصائصها بصورة دقيقة.

وقد اتجهت الأبحاث والدراسات إلى البحث في ماهية خصائص جودة المراجعة، والتي إن توافرت لأمكن الحكم بجودة عملية المراجعة، غير أن معظم الدراسات لم تناقش الإطار الفلسفي الذي يستمد منه الخاصية المعينة، كما أن بعض الدراسات كانت تبحث آثر عامل أو أكثر من عامل دون النظرة الشمولية. كما أن بعض الدراسات قامت بمسح آراء طرف واحد أو طرفين من أطراف المراجعة.

كما أن معظم هذه الدراسات تجنبت مناقشة مفهوم جودة المراجعة، واختلفت فيما بينها في تحديد خصائص جودة المراجعة . ومن ناحية أخرى لم تتم دراسة حتى الآن حول الموضوع بالجمهورية العربية السورية.

ونظراً لتنامي سوق المراجعة في سوريا– زيادة العملاء وزيادة المراجعين – وتعاظم الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة في سورية في ظل الظروف الحالية التي تدعم النشاط الاقتصادي الخاص زادت من أهمية ودور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية وزيادة صراعات الوكالة.

٣. مفهوم جودة المراجعة:

على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة لكل من مستخدم القوائم المالية و مراجع الحسابات، إلا أنه لم يرد تعريف واضح صريح لتلك الجودة ضمن معايير المراجعة المتعارف عليها Generally Accepted

(١): محمد حسني عبد الجليل صبحي– مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية– جمهورية مصر العربية– مرجع سابق.

Auditing Standard كما لم يصل الباحثون والمهتمون بمهنة المحاسبة والمراجعة إلى تعريف متفق عليه فيما بينهم. ونحاول في هذا الجزء من الدراسة استعراض تلك المحاولات التي تمت في هذا المجال.

فقد اقترح Willingham and Jackobson [١] بأن أفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة إنما يكون من خلال ربطها بخطر المراجعة Audit Risk الذي ورد بالبيان رقم /٤٧/ الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين [٢] American Institute of Certified Public Accountant ، ومن هذا المنطق فقد عرفا جودة المراجعة بأنها تكون عندما يقلل المحاسب القانوني خطر الحماية Detection Risk إلى الحد الذي يكون عنده مستوى خطر المراجعة المقبول Acceptable Audit Risk منخفضاً إلى أقصى درجة ممكنة [٣] إلا أن Deangelo [٤] اعترضت على هذا التعريف وأوضحت بأن التعريف لجودة المراجعة الذي يرتكز بالتحديد على الاحتمال بأن الأخطاء الجوهرية سيتم اكتشافها والتقرير عنها يمثل تعريفاً غير كامل على أساس أنه من الممكن أن يختار المحاسب القانوني تجاهل الأخطار التي يكتشفها أو عدم التقرير عنها، ولهذا السبب فقد ذهبت إلى البعد الثاني لجودة المراجعة وعرفتها بأنها احتمال شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والتقرير عنها وتقليل خطر وجودها إلى أدنى درجة ممكنة، وقد اتفق معها على هذا التعريف فيما بعد كل من Watts and Zimmerman [٥] وكذلك Reghunathan et al [٦] وذلك على أساس أنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية زادت معه جودة المراجعة والعكس صحيح، وقد حاول Simunic and Stein [٧] إثبات أن العقوبات القانونية الصارمة التي تقع على المحاسبين القانونيين لتعمدهم عدم التقرير عن الأخطاء التي يكتشفونها بالقوائم المالية يمثل الدافع الرئيسي لاجتنابهم اتخاذ هذا المسلك، ومن ثم يمكن القول إن التقرير عن الأخطاء وتقليل خطر وجودها إلى أدنى درجة ممكنة ينبع أصلاً من الخوف من العقوبات القانونية وبالتالي يفترض عدم تفاوت جودة المراجعة ما بين المحاسبين القانونيين.

---

[١]– Willingham, J. J, and P.D, Jackobson "A Research Response to the Dingell Hearings", The Auditor s Report (Fall 1985), p.2.

[٢]– American Institute of Certified Public Accountant on Auditing Standard 47- "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit". (AICPA,1983).

[٣] - Willingham, J. J, and P.D, Jackobson "A Research Response to the Dingell Hearings", Op. Cit. p.2.

[٤]– DeAngelo . L.E. " Auditor Size and Audit Quality" Journal of Accounting and Economic (December. 1981) P.186.

[٥]– Watts. R and J. Zimmerman ." The Markets for Independence and Indepented Auditors" (Unpublished Working Papr. University of Rochester.(1981).

[٦]– Raghunathan .B.B.L Lewrs , and J.H. Evans ."An Operational Model of Auditors Independence, " (Working Papr. University of Pittsburgh , October1987).

[٧]– Slmunic ,D, and M. Stein ." On The Economics of Product Differentiation in Auditing .In Auditing Symposium VIII: Proceeding of the 1986 Touche Ross- University of Kansas Symposium on Auditing Problems, (University of Kansas).

وتضيف DEANGELO إلى ذلك عنصراً آخر هو المحافظة على سمعة المهنة، فكل عضو ينتمي إلى مهنة المحاسبة والمراجعة يفترض أيضاً ولاءه لها والعمل بقدر طاقته للمحافظة على سمعتها ولو على حساب التضخمية المالية.

إلا أن الواقع العملي أثبت أن هناك تفاوتاً في جودة المراجعة ما بين مكاتب المحاسبة والمراجعة وأن هناك حالات عديدة التي رفعت فيها دعاوى قضائية ضد المحاسبين القانونيين نتيجة للأداء المتدني للمراجعة وهذا ما حدا إلى البحث عن العناصر الرئيسية لجودة المراجعة وهو ما سوف نتناوله في الجزء التالي لهذه الدراسة.

٣. العوامل المؤثرة في جودة المراجعة

مقدمة:

استهدفت معايير المراجعة الارتقاء بجودة المراجعة، إلا أن هذه المعايير غير كافية لهذا الارتقاء بمعزل عن مجموعة من العوامل الأخرى التي تؤثر بشكل مباشر في جودة المراجعة المتمثلة بمصداقية تقارير المراجعة.

وهذه العوامل تختلف وفقاً للأطراف العاملة في بيئة المراجعة، فالعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة تختلف عن المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة والعوامل المرتبطة بآلية تنفيذ المراجعة تختلف عن العوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية ومستخدمي القوائم المالي.

وسندرج فيما يلي مجموعة العوامل المرتبطة بأطراف بيئة المراجعة.

٣-١. العوامل المرتبطة بمكتب / شركة المراجعة:

لمواصفات شركة المراجعة أهمية كبيرة على نتائج أعمالها والتقارير التي تقدم لعملائها ويمكن أن تحدد هذه المواصفات بما يلي:

١- حجم المكتب(١) :

لحجم مكتب المراجعة دور مهم بجودة المراجعة، فكلما توسع المكتب من خلال زيادة الأعمال المكلف بها زادت ضرورة تنظيم عمل المكتب بشكل أكثر مما يجعله قادراً على تحقيق أعماله بالسوية اللازمة.

وبتنظيم هيكلية المكتب وفقاً لبنية إدارية تساعده على ضبط مراحل المراجعة وتوقيتها وكافة العوامل المرتبطة برفع سويتها.

---

(١) – طارق محمد حسنين، أحمد سباعي قطب – دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات – مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين – العدد ٦٠ سنة ٢٠٠٣ كليـة التجـارة – جامعـة القـاهرة ص/٣٧٢/.

ويمكن أن تصنف المكاتب على النحو التالي:

آ – مكاتب كبيرة الحجم :

وهي المكاتب التي تقوم بعمليات مراجعة واسعة ولعدد كبير من الزبائن إضافةً لما تقدمه كاستشارات مالية وضريبية واقتصادية.

وتعدد الزبائن يفرض تنوعاً في أعمالها مما يوجب على المكتب تنويع المؤهلات المتوفرة لديه لتشمل كافة الاختصاصات وهذا ما يزيد من خبرة المكتب ومع

توسع حجم المكتب يتم رسم بنية تنظيمية تتوافق معه وغالباً تتضمن هذه البنى أجزاء تكون من مهامها المتابعة لعمل المراجعين وتقييمه وتقويمه بما ينتج من تقارير مراجعة عالية الجودة فينعكس إيجاباً على سمعة المكتب في سوق المراجعة.

وتوسع عمل المكتب غالباً يؤدي لتعديل الشكل القانوني للمكتب فقد يتحول لشركة مساهمة أو متعددة الجنسيات مثل شركة برايس ووتر هاوس (Price WaterHouse) وكي بي إم جي (KPMG).

ب – مكاتب متوسطة الحجم:

تعتمد على الشراكة مابين اثنين من المراجعين بينهم مسؤولية تضامنية تجاه الغير، ويكون فيها الإشراف أقل دوراً من الشركات الكبيرة وأكبر من الشركات الفردية .

ج – مكاتب فردية:

وينهض بأعبائها أشخاص حاصلون على الإجازة القانونية التي تسمح بممارسة المهنة في سوق المراجعة.
ويقوم الهيكل التنظيمي للمكتب على حساب حجمه وكذلك الأنشطة والمهام على حساب الخبرات وتخصيص العمليات.

فهذا الشكل من المكاتب يقوم بأعمال محدودة مما يؤثر على البنية التنظيمية التي لا تشمل توسع الاختصاصات وتوزيعها.

٢ – حجم العمل: [١]

يؤثر حجم العمل بشكل مباشر في جودة المراجعة وذلك من خلال متطلباته فالشركات الكبيرة هي التي غالباً تكون أعمالها كبيرة ومتشعبة مما يلزم الإدارة بوضع بنية إدارية مناسبة لتأديته بالشكل المطلوب وبما يؤمن ضبطه ومراقبته فحجم العمل الكبير يلزم شركة المراجعة باتخاذ مجموعة من الإجراءات وهي :

١- تخصيص وقت للمراجعة أكبر من المنشآت ذات الأعمال الأقل.

---

[١] – أحمد محمد نور – حسين أحمد وشحاتة السيد شحاتة– دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات –كلية التجارة – جامعة الإسكندرية عام ٢٠٠٧ ص/١٢/.

٢- استخدام الأساليب الإحصائية في اختيار عيناتها وتبويبها وتحليلها فالحجم الكبير يجعل إمكانية مراجعته كاملاً أمراً صعباً جداً ومكلفاً لذا تتجه الشركة لأسلوب العينة التي تمثل البيانات المالية للشركة محل المراجعة.

٣- الاستعانة بمساعدين للمراجعة : وهذه الطريقة تؤثر إيجاباً في جودة المراجعة من خلال عوامل عدة منها :

أ- تخصيص المساعدين كلٍ بنوع معين من البيانات مما يجعله أكثر كفاءة على تأديته .

ب- تنوع المساعدين العاملين بذات المنشأة يؤثر في تنوع البيانات والمعلومات التي يوفرونها لمدير المراجعة مما يجعله أكثر قدرة على تقييم واقع المنشأة وآفاق تطورها.

فالإجراءات التي يتخذها المراجع من حيث الوقت والأساليب الإحصائية والمساعدين تتوقف على واقع العمل المالي والإداري بالشركة فغالباً الشركة ذات الأعمال الضخمة تنظم أعمالها وصلاحياتها والمسؤوليات فيها وأساليب التقييم والتحفيز والأجور من خلال أنظمة تضعها تأخذ كل هذه الأمور بعين الاعتبار وبما يوصل لنتائج عملها بالشكل الأفضل .

فكلما كانت أكثر تنظيماً لأعمالها استطاعت أن تتخذ قراراتها بشكل علمي ومما ينعكس إيجاباً على نتائجها .

وهذا التنظيم غالباً ينجم عنه ما يلي :

أ- استخدام كادر مالي مؤهل ومختص من خلال الضوابط التي تنص عليها أنظمتها .

ب- توزيع الكوادر المالية والإدارية على الأعمال التي تتناسب مع خبراتهم ومؤهلاتهم مما يسهم بشكل عام برفع كفاءة العمل المنجز وتطوير هذه الكفاءة بشكل دائم .

ج- انتظام العمل من خلال الآليات التي تحددها الأنظمة مما يوفر رقابة دائمة على التنفيذ .

د- توفير إحصاءات بشكل دائم عن نواحي العمل المختلفة تشمل كلف الإنتاج ومراكز الكلفة وكميات المخازن وحركتها والتسويق ونتائجه ونوعه.

والتي توفر جهداً ووقتاً على الإدارة باتخاذ قراراتها الصحيحة .

٣- فترة تعاقد المراجع مع العميل: [١]

وهي فترة تعيين المراجع أو مسكه ملف العميل وهي الفترة مابين تلقي أول خطاب تعيين إلى حين عزل المراجع أو إقالته أو قبول استقالته، فكلما زادت فترة تعاقده مع العميل زادت جودة المراجعة وذلك للأسباب التالية:

أ- زيادة خبرته :

ب- ملف أوراق العميل الدائم بمثابة مرشد له .

ت- فهم المراجع لطبيعة عمل العميل

---

[١] – شوقي السيد فودة– تحليل العوامل المؤثرة في جودة خدمات المراجعة – مجلة آفاق جديدة– العـدد ٤٣ لعـام ٢٠٠٢ ص/١٨/.

ث- اكتشافه مناطق ضعف وقوة الرقابة الداخلية

ج- معرفة احتياجات الطرف الأول (موكله) والطرف الثاني إدارة المنشأة والإحاطة نوعاً ما بالطرف الثالث وهم مستخدمو تقرير المراجع .

ح- تقليل أثر ضغط الإدارة إما بتوطيد العلاقة معها أو بتمسكها به لأتعابه.

خ- تجنب وتفادي الأخطاء السابقة .

د- الإلمام بكافة جوانب العمل داخل منشأة العميل .

ذ- الإلمام بشكل وهيكل الإدارة والمستويات الوظيفية واثر ذلك على العمليات المحاسبية.

٤- اشتراك المكتب في برنامج رقابة الجودة التي تنظمها الهيئات المهنية :

يجب على الهيئات المهنية وضع برنامج مراجعة للجودة [١] ، ويجب أن يكون هذا البرنامج إجبارياً بالنسبة لجميع الشركات التي تقدم الخدمات المهنية ، وأن يغطي سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لكافة الخدمات المهنية ، كما يجب أن يغطي التزام الشركة بالمعايير المهنية المناسبة فيما يتعلق بعمليات التأكيد ومن الممكن توسع البرنامج على أساس اختياري أو إجباري لتغطية المعايير المهنية أما فيما يتعلق بالخدمات الأخرى فتتأثر بالاعتبارين التاليين :

- **الاعتبار الأول:** إذا كان موضوع برنامج المراجعة هو المحاسب المهني الفرد أو الشركة التي يكون المحاسب جزءاً منها، ومن الممكن بالنسبة للهيئات الأعضاء اختيار أي منهما.
- **الاعتبار الثاني:** هو نطاق البرنامج نفسه ، من الممكن مراجعة جميع الشركات على مدى فترة زمنية يتم تحديدها ، أو من الممكن اختيار شركات محاسبين ممارسين لمراجعة الجودة على أساس اختياري (على سبيل المثال بناءً على اختيار عشوائي أو حسب طبيعة أو حجم ممارستهم).

٥- الدعاوى القضائية المرفوعة على المكتب :

تحملت منشآت المحاسبة الست الكبرى في عام ١٩٩١[٢] فقط مبلغ ٤٤٧ مليون دولار في صورة تكاليف مباشرة للدفاع عن القضايا وتسويتها. ويمثل هذا المبلغ ٩% من إيراد المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية . وكانت النسبة قد بلغت ٧,٧% في العام السابق عليه ١٩٩٠ ، وتوقع البعض في ذلك الحين أن تزيد النسبة عام ١٩٩٤ إلى ١١,٩% . كما توقع البعض أن تتجاوز هذه التكاليف مبلغ ٣٠ بليون دولار.

وعلى الرغم من قيام منشآت المحاسبة بالتأمين ضد التقاضي لتخفيف الآثار السلبية الناتجة عنه، إلا أن مبلغ أقساط التأمين يشكل عبئاً كبيراً ، كما أن السياسات المتاحة أمام منشآت المحاسبة تحتوي على استقطاع مبالغ

---

[١] – الاتحاد الدولي للمحاسبين- إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة- عام ٢٠٠٨.

[٢] – الفين آرينز- جيمس لوبك- المراجعة مدخل متكامل- ترجمة محمد عبد القادر الديسطي- دار المريخ للنشر- الرياض- ٢٠٠٢.

كبيرة من إيراداتها لمواجهة مثل هذا الخطر . وتهدف هذه السياسات التي تتبعها منشآت المحاسبة الكبرى إلى تحقيق التأمين الذاتي لها ضد التقاضي وخسارة العديد من ملايين الدولارات .

وأصبحت مشكلة المسؤولية القانونية التي تواجه المهنة أكثر وضوحاً في عام ١٩٩٠ عندما أعلنت شركة eventhol & HORWath إفلاسها ،وكان السبب الرئيسي للإفلاس هو ارتفاع عدد القضايا المرفوعة ضدها والتي تم رفعها على أساس تقصير المنشأة في أداء مسؤولياتها المهنية ، وطالب المدعون بمبالغ كبيرة كتعويض عن ذلك ، وبالتالي واجهت المنشأة خسائر ضخمة . وقد أقرت خطة تصفية المنشأة في المحكمة عام ١٩٩٢ ، وتم مطالبة الشركاء بدفع مبلغ ٤٨ مليون دولار حتى يتجنبوا إعلان إفلاسهم كأفراد . وتم إغلاق منشأة panel kart ، وهي منشأة كبرى أيضاً ، وتم بيع ٩٠% من فروعها عام ١٩٩٢ وعوملت مكاتبها على أنها تمثل منشآت محاسبة منفصلة . وقد أشار شريك سابق في هذه المنشأة إلى أن الدعاوى القضائية كانت هي السبب من وراء كل ماحدث .

وتؤثر المسؤولية القانونية للمحاسبين أيضاً على المهنة فيما يتعلق بالجانب الإنساني للعاملين بها . وكمثال ، أظهرت دراسة في عام ١٩٩٤ أن عدد الشركاء والمديرين الذين تركوا العمل في منشآت المحاسبة في السنوات الأخيرة بسبب عدم قدرتهم على تحمل التهديد بالتعرض للتقاضي قد بلغ ما يمثل ٢٩% من إجمالي عدد الشركاء والمديرين الذين لم يرغبوا في الاستمرار في العمل بمنشآت المحاسبة كما أظهرت هذه الدراسة أيضاً أن ٤٦% منهم قد تأثروا بالارتفاع المتزايد لتكاليف التقاضي على أرباحهم المستقبلية .

فيجب على المهنيين دائماً أداء عملهم وفق مستوى مناسبٍ من العناية عند تقديم الخدمات للآخرين ويتحمل المراجعون المسؤولية المنصوص عليها في القانون العام فيما يتعلق بعقودهم مع العملاء ، حيث يجب مسائلتهم قانوناً بدعوى الإهمال أو خرق التعاقدات التي تؤدى إلى عدم تقديم الخدمة أو عدم بذل العناية المعتادة للعملاء . ويمكن أن يخضع المراجعون للمساءلة القانونية في ظل نصوص القانون العام، فعدد الدعاوى التي ترفع على المكتب بموضوعات أعمال مراجعة نفذها تعتبر من أهم معايير جودة عمل المكتب فكلما كانت الدعاوى عددها صغير كانت الجودة أفضل والعكس صحيح.

٦- مدى وجود قسم أو إدارة أو نظام لرقابة الجودة بالمكتب :

ترتبط أهمية توفر قسم خاص في الهيكل الإداري لمكاتب المراجعة بالجودة المؤداة من قبل المكتب فالمكاتب التي تخصص في بنيتها الإدارية قسماً خاصاً أو إدارة لمراقبة الجودة ستوفر بذلك ثقة أكبر بعملها من خلال دقة نتائج أعمالها مما يعزز وضعها في سوق المراجعة وتخصيص قسم أو إدارة يستوجب ما يلي :

أ- توسع حجم عمل المكتب : فإن توسع العمل ليشمل عدداً من الشركات باختصاصات مختلفة سيرتب حاجة ماسة لتنظيم عمل المراجعين المكلفين بهذه الشركات ومتابعة جودة أعمالها .

ب- عدد مراجعين كبير : فالمكاتب الكبيرة تتطلب عدداً من المراجعين يختلف حجمه بحجم أعمالها فتوسع عملها وتنوع اختصاصات الشركات التي تراجعها يتطلب توسعاً في أعداد المراجعين والمساعدين.

أما المكاتب الصغيرة والتي مازال حجم أعمالها محدوداً وعدد المراجعين محدوداً أيضاً فإنها تسعى لتطوير سمعة أدائها ورفع ثقة المتعاملين معها من خلال وضع نظام لرقابة الجودة دون إمكانية تخصيص قسم أو إدارة للمراجعة فالنظام الذي تضعه يجب أن ينسجم مع طبيعة عمل الشركات التي تراجعها وكفاءة المراجعين لديها وكلما ضبطت برنامجها بشكل تسلسلي وفرت رقابة داخلية مناسبة ورفعت من جودة الأداء وبالتالي ترتفع الثقة بأدائها وإن تنظيم قسم لرقابة الجودة غير كافٍ لرفع سوية المراجعة بالمكتب إلا إن توفر له ما يلي :

ت- دقة اختيار مدير القسم أو الإدارة: إن القسم أو الإدارة ليتمكن من أداء عمله بالصيغة المخطط لها يستوجب أن يعهد بإدارته لشخص ذي كفاءة عالية بالمراجعة وخبرة طويلة ومتنوعة باختصاصات مختلفة وذي شخصية قيادية ومثقفة سلوكياً واجتماعياً.

ث- توفير أدوات لمراقبة الجودة: فالإدارة غير كافية إذا لم يوفر للقسم الأدوات اللازمة كالحواسيب المتطورة والبرامج المتنوعة والمتطورة فالأدوات الحديثة أضحت لازمة لدقة العمل ولمواكبته فتطور الأنظمة المحاسبية بشكل شبه يومي يوجب أن تتطور برامج المراجعة بشكل يتناسب معها .

ج- أن يتمتع القسم بالصلاحية المناسبة: فالقسم ليستطيع أداء عمله ومراقبة الجودة وتصحيح الخطأ فيه وتقويم سلوك المراجعين يستوجب أن تتوفر له صلاحية إدارية مناسبة تمكنه من أداء عمله بالصيغة المطلوبة

ح- أن يرتبط مباشرةً بأعلى سلطة إدارية بالمكتب : فالتواصل المباشر مع أعلى سلطة إدارية بالمكتب تؤمن له تسهيلاً كبيراً في عمله وسرعة بمعالجة مقترحاته وتنفيذها.

٧- **مدى توفر تعليم وتدريب مستمر للعاملين بالمكتب:**

يقوم مراجع الحسابات بدراسة ومراجعة الوثائق المالية للشركة موضوع المراجعة ويبدي رأيه مما يتطلب معرفة كبيرة بالمعايير المحاسبية وإجراءاتها فالمراجع يجب أن يكون محاسباً من سوية عاليةً ليتمكن من الحكم على صحتها .

ولا بد للمراجع من معرفته بعلوم الإدارة وبتطوير هذه المعرفة بشكل مستمر لرفع سويته الثقافية بموضوعات الإدارة وذلك يساعده على تحديد الثغرات وتحديد الأسلوب الإداري المسؤول عنها مما يجعل نتائجه أكثر فائدة لمستخدميها .

ويحتاج المراجع بعمله لاستخدام علم المنطق لإصدار أحكامه بناءً على الأدلة المناسبة التي يحصل عليها فاستخدامه للبيانات واستنتاج العلاقات بينها وربطها معاً للوصول لحكم فيها يدل على عمق ارتباطه بعلم المنطق.

وللمراجع حاجة كبيرة إلى أساسيات علم الاقتصاد كمعرفة وتطويرها وفقاً للمعطيات الجديدة بتطور هذا العلم والحاجة ترتكز للتحليل الاقتصادي لواقع الشركة التي يدققها واتجاهها فالمراجعة قد تطور الطلب منها بما يفوق المراجعة الحسابية والوثائقية لتنبؤ واقع الشركة وأين تتجه هل هي بحالة اقتصادية تمكنها من الاستمرار أو عدمه وما يترتب على ذلك .

أما علم الإحصاء وضرورته للمراجع فهو الذي يرتكز له بأسلوب اختيار العينة ودراستها وتحليل نتائجها ليصل للأحكام التي سيضمنها لتقريره.

والحاسوب أصبح الأداة الأساسية التي يستخدمها بعمله فتطوير معرفته وتأهيله بعلوم الحاسوب وخاصة ً بالبرامج المطورة للمراجعة يطور عمله .

ونظراً لتوسع المسؤولية الملقاة على المراجع بحيث لم يعد كافياً اقتصار رأيه على الجانب المالي التقليدي وإنما أصبح المراجع مطالباً ببيان رأيه في كفاية إدارة المشروع . وهذا ما يتطلب ضرورة إلمام المراجع بطبيعة النشاط الذي يقوم بمراجعته لنصل للتخصص بالمراجعة كأن يختص المراجع بنوع معين من النشاط لخبرته التي تراكمت من خلال تدقيق شركات ذات نشاط مماثل.

وتكتسب معرفة المراجع بالعلوم السلوكية أهمية خاصة إذ أن عملية المراجعة تترك آثاراً سلوكية معينة في سلوك العاملين في المشروع الذين تتفاوت قدراتهم العقلية ومقوماتهم الشخصية ومستويات تعليمهم وخبراتهم وهم أثناء قيامهم بنشاطاتهم التي تتمخض عنها القوائم المالية والمعلومات الأخرى المرتبطة بها إنما يدفعهم إلى ذلك مجموعة من الرغبات والدوافع الاقتصادية والنفسية والاجتماعية . وإن قيام المراجع بمراجعة تلك المعلومات الاقتصادية بدون ربطها بسلوك الأشخاص الذين ساهموا فيها سيجعل نتائجه أقل دقة وأقل تمثيلاً للواقع الاقتصادي للشركة.

وبالنتيجة فإن المراجع بحاجة لإلمام بمجموعة من العلوم والمعارف وضرورة تطويرها بشكل دائم من خلال المطالعة والدورات التدريبية والتغذية الراجعة المتمثلة باستفادته من الآثار التي يحدثها تقريره على مستخدمي القوائم المالية.

٨- **مدى الالتزام بقواعد السلوك المهنية:**

إن الالتزام بمنشأة المراجعة بقواعد السلوك المهني يعتبر عاملاً ذا تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسئولياتهم القانونية والمهنية والشخصية.

٩- **مدى التخصص في نشاطات معينة :**

إن خبرة مكتب المراجعة بنشاط العميل تؤدي إلى تحقيق منافع له ، بزيادة حصته من السوق في ظل البيئة التنافسية حيث تعتبر طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة من أهم العوامل التي يجب أن يأخذها مراجع الحسابات في اعتباره عند إعداده لبرنامج المراجعة وقد توصل كثير من الدراسات التي أجريت على السوق الأمريكي إلى أن خبرة مكتب المراجعة في مجال نشاط العميل يعتبر من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة لأنها تؤدي إلى زيادة فعالية الخدمات لمستخدمي القوائم الماليـــة.

ويتضح للباحث أن خبرة مكتب المراجعة بنشاط العميل ترتبط إيجابياً مع جودة المراجعة، فالخبرة بنشاط العميل يعطي تأكيداً وضماناً لمستخدمي القوائم المالية على مصداقية المعلومات الواردة بها.

فالتخصص بشكل عام يمنح حرفية أكبر للأداء وبالتالي كلما زاد عدد النشاطات التي يراجعها المكتب زاد احتمال عدم الجودة وكلما انخفض عدد النشاطات اتجه المكتب نحو التخصص بمجالات محددة وهذا سيؤدي حتماً لزيادة جودة المراجعة من خلال توسع الخبرة بأعمال هذه النشاطات [١] .

١٠- مدى خبرة العاملين بالمكتب :

يتمثل مستوى جودة عمل المراجعة من خلال جودة أعمال المراجعين العاملين بمكتب المراجعة[٢] ولتقديم عمل مراجعة بالسوية العالية لابد من توفر خبرة مناسبة للعاملين بالمكتب والخبرة يمكن أن تتوفر من عوامل عدة منها:

١- ممارسة عمل المراجعة بشكل عام لمدة زمنية مناسبة فكلما زادت المدة الزمنية للمراجع بممارسة اختصاصية زادت خبرته فالمكتب الذي يضم مراجعين لديهم مدة مناسبة من المراجعة يضمن إمكانية أكبر لتقديم مراجعة بسوية أفضل .

٢- التخصص بالمراجعة يراكم خبرات المراجع فالتخصص بصناعة معينة أو تجارة محددة يجعل خبرة المراجع تنمو نمواً مستمراً من خلال توسعه بأدق تفاصيلها نتيجة مرور مدة زمنية على ممارسة ذات التخصص ويؤهله ذلك للاطلاع على كافة معطيات هذه الصناعة وآلياتها النظرية والعملية .

٣- الثقافة الاجتماعية للمراجع هي جزء مهم من خبرته فالمراجع الذي يتمتع بقسط وافر من الثقافة الاجتماعية التي تؤهله لأداء عمله بكل يسر وسهولة فالمراجعة تتطلب التعامل مع أفراد مختلفين بثقافتهم وأهدافهم ومتطلباتهم فالمراجع الذي لديه ثقافة اجتماعية يطورها بشكل يجعله قادراً على التعامل مع هذه النماذج بالأساليب المناسبة التي تجعلهم أكثر تعاوناً وتسهيلاً لأداء مهمته .

٤- تنوع الخبرات بالمكتب يزيد من الخبرة بشكل عام لكافة المراجعين بالمكتب فالتنوع يشمل شقين مهمين:

أ – تنوع الخبرة بتنوع الاختصاصات سيجعل كل مراجع بالمكتب صاحب خبرة أوسع ويستطيع التوجيه للمراجعين الجدد في المكتب الذين سيبدؤون العمل بالمراجعة من تقديم معلومات مفيدة للبدء بمراجعة بجودة أفضل .

ب – إدارة المكتب وفقاً للأسس العلمية للإدارة سيؤدي لتوثيق الروابط بين المراجعين العاملين بالمكتب بمهام مختلفة مما يعزز الانتماء للمكتب .

وتوفر الانتماء يجعل كافة المراجعين متعاونين معاً ومتكاملين بحيث يوجه أكبرهم أصغرهم ولا ضير لدى الأقل خبرة من الاستفادة من زملائه بالمكتب ذوي الخبرة الأعلى وأن يرجع لهم

---

[١] – أحمد محمد نور – حسين أحمد عبيد – شحاتة السيد شحاتة – دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات –جامعة الإسكندرية – الدار الجامعية ٢٠٠٧ ص/١٦/.

[٢] – طارق محمد حسنين ، أحمد سباعي قطب – مرجع سابق ص/٣٩٣/.

عندما يواجه مشكلة. أما إذا غابت عن الإدارة الأسس العلمية اللازمة فلن تكون نتائجها بالدقة المطلوبة.

٣-٢. العوامل المرتبطة بالعميل (المنشأة محل المراجعة)

لصفات العميل وسياسته التي يقرها ويمارسها دور مهم بجودة المراجعة من خلال انعكاسها على أداء المراجعين ونبين فيما يلي أهمها:

١- حجم العميل:

يؤثر حجم العميل[١] طرداً على جودة المراجعة فكلما كانت الشركة حجمها أكبر كان حجم عملها أكبر مما يوجب تقسيماً للعمل وتشكيل بنية تنظيمية تتناسب مع الحجم وذلك للمحافظة على السرعة بتنفيذ الأعمال ودقة بالأداء وهذه البنية تشكل آلية من آليات الرقابة الداخلية التي تشارك برفع جودة العمل بشكل عام وجودة المراجعة بشكل خاص.

وغالباً يصعب أن يتم تحديد ملائم للفصل بين الواجبات في الشركات الصغيرة وسيكون أيضاً أمراً غير منطقي أن يتم توقع وجود إدارة مراجعة داخلية في شركة صغيرة، فالجودة بالشركات الصغيرة ترتبط بقدرة وطاقة صاحب الشركة أما في الشركات الكبيرة فالجودة ارتبطت بتوزيع العمل وتقسيمه ببنى إدارية متكاملة.

٢- مدى تغيير المراجع بشكل دوري كل عدة سنوات :

لقد أسهمت ظاهرة تغيير المراجع[٢] بالولايات المتحدة الأمريكية في زيادة اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية بهذه القضية وللتقليل من حجم هذه الظاهرة فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه يجب ألا تقل مدة التعاقد مع المراجع عن سنة على الأقل وذلك بغية التقليل من التعاقب المستمر والسريع بين مكاتب المراجعة للعميل.

وقد تؤدي ظاهرة تغيير المراجع إلى التساهل بالجودة من المراجع للمحافظة على هذا العميل مما يؤدي لزيادة الدعاوى ضد مكاتب المراجعة بصورة أكبر بسبب عدم جودة التقارير المصدرة وعلى مستوى الولايات فإنه من المتوقع أن تنفق مكاتب المراجعة ١١% من الإيرادات التي حصلت عليها خلال العام في

---

[١]- طارق محمد حسنين، أحمد سباعي قطب - مرجع سابق ص /٣٨٠/.

[٢]- عبد اللطيف العتيبي تجاوزات لدى المحاسبين القانونيين بهدف الحصول على عمليات المراجعة بأتعاب منخفضة ، جريدة الرياض الاقتصادية العدد ١٤١٩٢ عام ٢٠٠٧.

مشكلة المقضاة وهذه المقضاة أساسها المطالبات بأن هذه المكاتب لم تحذر المستثمرين والمقرضين بأن الشركة تعاني مشكلات مما تنذر بالخطر في فشلها .[١]

وعادةً المكاتب الصغيرة تكون أقل إفصاحاً عن مخالفات العميل وذلك للاحتفاظ به وعند المنافسة الكبيرة يزداد احتمال تغيير المراجع بآخر لديه استعداد لقبول مهمة المراجعة بأتعاب أقل.

كذلك من الأمور اللافتة للنظر حول مشكلة تغيير المراجع من خلال كثير من الدراسات هو ما يؤثره تقرير المراجع المتحفظ على استمرارية المراجع مع العميل بعد صدور التقرير وهذه القضية لاقت اهتماماً في السنوات الأخيرة فمن ذلك ما ذكره البعض من الباحثين بأن هناك ارتباطاً إيجابياً بين تقرير المراجع واستمراره في السنة التالية للتقرير .

وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير المراجعة رقم (٧) والتي تقضي بضرورة الاتصال بين المراجع الجديد والمراجع السابق ومعرفة أسباب عزله والتي قد تؤدي إلى عدم قبول المراجع الجديد للارتباط مع العميل حيث يمكن تحديد مدى أمانة ونزاهة الإدارة والخلافات بين المراجع السابق والإدارة .

٣- مدى تطوير النظم المحاسبية المستخدمة:

طورت كافة المنشآت الاقتصادية أسلوب عملها المحاسبي[٢] وفقاً لتطور أمور عدة:

١- تطور الوسائط الآلية المستخدمة : حيث تدرجت الأعمال المحاسبية سابقاً من مرحلة الحساب اليدوي لمرحلة الآلة الحاسبة ومن القيد المفرد للقيد المزدوج ومن مرحلة الآلة الحاسبة والدفاتر اليومية والأستاذ للترحيل من خلال الحاسوب وفقاً لبرامج محاسبية ومستودعية تؤمن سرعة في التنفيذ ودقة بالترحيل .

٢- توسع أعمال المنشآت الاقتصادية بتوسع كميات وأنواع البضائع أو الخدمات التي تتعامل فيها وتوسع عدد الزبائن وتوزع العمل على كادر إداري وفني كبير مما أوجد ضرورة لتطوير آليات العمل المحاسبي والإداري ليستوعب هذه التوسعات بشكل يحفظ استمرار عمل المنشآت بأسلوب منظم .

إن وجود نظم محاسبية متطورة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة ، فالتطوير المستمر لبرامج المحاسبة والمستودعات والمالية يفرض على المنشآت التي ترغب بالتطور أن تواكب هذه التطورات بامتلاك نسخ

---

[١] – المراجعة مدخل متكامل الفين آرينز – مرجع سابق ص/٤٤.

[٢]– أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية الدار الجامعية– بنان ١٩٨٧

برمجية جديدة أو تعديل البرامج لديها إن أمكن ذلك وبهذه التعديلات ستتمكن المنشآت من تحسين الرقابة الداخلية لديها بما يؤمن ضبط اكبر لكافة المراحل المحاسبية وهذا سينعكس إيجاباً على جودة المراجعة فالبرامج المحاسبية المتطورة تسهل عمل المراجع وتحفظ له وقته وتمكنه من الوصول للاستنتاجات والملاحظات التي يرغب بالوصول لها .

والأهم أن هذه البرامج المحاسبية المطورة ستتوافق مع برامج المراجعة المطورة بحيث يتمكن المراجع من شمول حالة المراجعة لنسبة عالية من العمليات المالية وبوقت أقل وبنتائج جودة بالمراجعة عالية ، وبإفصاح صحيح ومبوب بما يؤمن لكافة المستفيدين من المراجعة الوصول للغايات التي يرغبونها بكل سهولة ويسر.

٤- وجود لجنة مراجعة لدى العميل:

هناك العديد من الباحثين قاموا بتعريف لجنة المراجعة ومن أبرز هذه التعاريف:

تعريف Marrian [١] حيث عرفها بأنها لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية، ومن أهم أعمالها مراجعة التقارير المالية، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشركة، ومناقشة نتائج المراجعة مع كل من المراجع الداخلي والخارجي، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع الخارجي.

وعرفه Chris Mallin [٢] لجنة مكونة من مدراء غير تنفيذيين مسؤولة عن تغيير أداء مجلس الإدارة، والتأكد من أن القرارات التنفيذية لم يتم اتخاذها بشكل فردي وإجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية والمساهمة في تحديد المهام والمسؤوليات لكل من المراجعة الداخلية والخارجية.

وكنتيجة لما سبق [٣] نجد أن لجنة المراجعة هي لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين الذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة وتشمل مسؤوليتها على مراجعة المبادئ و السياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية ومراجعة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة، ودعم استقلال المراجع الخارجي ومناقشته بنتائج المراجعة، وتقييم كفاءة المراجع الداخلي ودعم استقلاله ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة، والتأكد من ملائمة وكفاية نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

---

[١]– Marrian, I,F, Audit committeem Edinbugh , the Institute of chartered Account ants of Scotland, 1988.

[٢]– Chris Mallin, The Relationship between corporate Governance Transparency and Financial Disclousae, selected issues in corporate, yovernance: vegional and country experiences, United Natios conference.

[٣]– محمد محمد سالم درويش– دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمر في التقارير المالية (دراسة ميدانية)– اطروحة ماجستير– جامعة دمشق ٢٠٠٩.

أهمية إنشاء لجان المراجعة:

سنبين أهمية لجنة المراجعة لكل الأطراف المستفيدة من نتائجها و المتمثلة بمجلس الإدارة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي والمستثمرين والأطراف الخارجية.

أ- أهميتها لمجلس الإدارة: تساهم بمساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية على القيام بمهامهم ومسؤولياتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال صلة الوصل الأساسية بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة، فهي تقوم بالاجتماع الدوري مع مراجع الحسابات الخارجي وتقوم بتوصيل نتائج هذه الاجتماعات إلى الإدارة وتساهم بحل المشكلات وحل النزاعات بين المراجع والإدارة[١].

ب- أهميتها للمراجع الخارجي: تلعب المراجعة دوراً مهماً في تحسين جودة المراجعة الخارجية الأمر الذي من شأنه أن يؤدي لزيادة ثقته المستثمرية والأطراف الخارجية في التقارير المالية [٢].

ج- أهميتها للمراجعة الداخلية: تساهم بزيادة التفاعل بين المراجع الداخلي والخارجي بالشكل الذي يؤدي لمساعدة كلا الطرفين على الوفاء بمسؤولياته وزيادة إمكانية الاعتماد على التقارير المالية التي تصدرها الشركة [٣].

د- أهميتها للمستثمرين والأطراف الخارجية: تؤدي لزيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية وذلك من خلال دورها في بتعزيز استجابة الإدارة لتقرير مراجع الحسابات الداخلي والخارجي وخاصة فيما يتعلق بكفاءة نظام الرقابة الداخلية [٤].

٥- **وجود قسم للمراجعة الداخلية عند العميل:**

يوجد في العديد من الشركات خصوصاً الكبرى منها إدارة للمراجعة الداخلية تتمثل وظيفتها في تحقيق متابعة فعالة لما يدور بالشركة [٥] وحتى تكون وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة فعالة من الضروري أن يستقل العاملون في المراجعة الداخلية عن إدارة المحاسبية وأن ترفع إدارة المراجعة الداخلية التقارير إلى أعلى مستوى من السلطة داخل الشركة مباشرة سواء كان ذلك للإدارة العليا أم للجنة المراجعة.

---

[١]- محمد عبد الله المومني- تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها في الشركات الأردنية المساهمة لتعزيز الحاكمية المؤسسية- دراسية ميدانية- المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق- دمشق٢٠٠٨.

[٢]- محمد مصطفى سليمان- حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري- الدار الجامعية- مصر ٢٠٠٦.

[٣]- محمد مصطفى سليمان- مرجع سابق ص ١٤٨.

[٤]- LOMAS Report on Financial Analysis Planning Reporting. December 2004 et Administrionlnc P 12-13.

[٥]- ألفين أرينز- جيمس لوبك- مرجع سابق.

ومنه فوجود قسم للمراجعة الداخلية بالشركة فيه عدد من المراجعين الداخليين المؤهلين بالشكل اللازم والذين ينحصر عملهم بالمراجعة الداخلية دون المشاركة بالأعمال التنفيذية واستقلالية هذا القسم وتبعية للإدارة العليا / مجلس الإدارة/ يجعله قادراً على تقديم الأهداف المطلوبة منه بالشكل الصحيح مما يجعل قيود الشركة وعملياتها المالية وغيرها صحيحة ومضبوطة بالشكل الكافي فيشارك هذا العمل مشاركة مباشرة بتحقيق جودة عالية للمراجعة الخارجية من خلال عيناتها وقياس نتائجها.

٦- متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية عند العميل:

متانة الرقابة الداخلية ترتبط بعاملين أساسيين[١]:

١- نطاق المراجعة الداخلية : فمعظم الإدارات العليا حالياً تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظم الرقابة الداخلية لديها وحيث أن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، فنطاق المراجعة الداخلية لا يقتصر على فحص وتقييم نظم الرقابة الموضوعة لتحقيق الكفاية والفعالية في بلوغ الأهداف بل أصبح يتسع ليشمل أيضاً تقييم الأهداف نفسها وما دونها من خطوات، ونجد أن المراجع الداخلي اتسعت اهتماماته إلى رفع توصيات إلى الإدارة العليا بتحسين الأداء ولا تقتصر هذه الاهتمامات على التقرير عن فعالية الأداء الحالي فالمراجع الداخلي سوف يوجه عناية للإدارة العليا إلى كيفية معالجة الانحرافات وليس الإشارة إليها فقط مع ترك الأمر للإدارة العليا في شأن معالجتها.

٢- التخطيط لعمليات المراجعة الداخلية: يعد التخطيط أهم الأسس لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية ومهمة التخطيط لعمليات المراجعة الداخلية تقع على عاتق مدير المراجعة أولاً فهو الذي يحدد المجالات التي يجب مراجعتها ويعين فريق العمل الذي يمكن أن يقوم بمراجعة تلك المجالات، وتشمل عملية التخطيط ما يلي:

- تحديد أهداف قسم المراجعة الداخلية خلال الفترة التي تغطيها الخطة.
- وضع جداول عمل محددة لإجراء المراجعات الداخلية خلال تلك الفترة.
- وضع خطط للاحتياجات من الأيدي العاملة لقسم المراجعة الداخلية.
- وضع الموازنة التقديرية المالية اللازمة لقسم المراجعة.
- تصميم نماذج تقارير النشاط التي سوف يصدرها قسم المراجعة عن الأنشطة التي سيتم إنجازها داخل هذا القسم.

فكلما كان نظام الرقابة الداخلية يشمل مجالات أوسع من نطاقه التقليدي ومبني على أسس عملية دقيقة من خلال التخطيط لتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً فإنه سيتمتع بالقوة اللازمة لإنتاج مراجعة داخلية صحيحة مؤثرة بالمراجعة الخارجية بشكل مباشر من حيث جودتها.

---

[١]- الاتحاد الدولي للمحاسبين: مرجع سابق.

٧- **طبيعة نشاط العميل:**

تؤثر طبيعة ونوعية النشاط الذي تمارسه الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة فالنشاطات تتمثل بأنواع أهمها تجارية – خدمية – صناعية، قد يشمل كل نوع شرائح مختلفة جداً من النشاطات فالتجارية تشمل الغذائية – والآلات والتجهيزات و..... كما أن النشاطات الخدمية أيضاً يمكن أن تتوسع لتشمل تنوعاً كبيراً من خدمات النقل للتعليم للتأمين... أما القطاع الصناعي فتوسعه أكبر ليشمل صناعات مختلفة وبأساليب إنتاجية متنوعة.

ولكل نوع من هذه النشاطات أساليب عملها المختلفة والمرتبطة بتوسع السوق الذي تعمل به وحجم العاملين لديها وخططها وفقاً للأنظمة المالية والإدارية التي تضعها، وهذا التنوع بالنشاطات واختلافها يؤثر على المراجعة بنتائجها من خلال عاملين وهما:

١- توسع النشاط بمراحله المختلفة كالنشاطات الصناعية التي يمر المنتج بمراحل عدة ليصبح جاهزاً مما يتطلب توسعاً بخطة المراجعة لتشمل عوامل عدة تحتاج لدراستها والتقرير عنها، أما النشاطات التجارية فطبيعة عملها أقل توسعاً مما يقلل من توسع خطة المراجعة، وبالتالي احتمالات فجوة المراجعة تكون أقل.

٢- نوعية النشاط ومدى معرفته بسوق الأعمال، فالنشاطات التي اعتاد السوق على عملها كالنشاطات التجارية الغذائية أو الخدمية تكون منشآت المراجعة لديها خبرات كافية بمراجعتها مما يسهل وضع خطط المراجعة لديها وأساليب جمع الأدلة التي تستند إليها وغيرها من الإجراءات التي تحددها والتي يكون لديها التصور الأولي لأهدافها.

أما النشاطات الجديدة بسوق الأعمال والتي تأخذ أشكالاً مختلفة مثل نشاطات الاتصالات بسورية فهي تحتاج لوقت كاف لفهم آلية عملها وطبيعة الشرائح المستفيدة منها والمشاركة بنشاطاتها مما يشكل صعوبة لدى المراجع بوضع خطة المراجعة والإجراءات التي سينفذها لتحقيق جودة مراجعة كافية.

٨- **التعاون مابين المراجع الداخلي والخارجي :**

المراجعة الداخلية تكمل المراجعة الخارجية لإنتاج تقرير مراجعة خارجي يمثل واقع الشركة فعلياً، وبالتالي فالمراجعة الداخلية التي تبنى على أسس سليمة ويكلف قسم خاص بتنفيذها ومهيأة له ظروف العمل المناسبة والتي تمنحه المهنية الكافية تجعل تواصله مع المراجع الخارجي مهماً جداً لتأدية عمل الأخير أولاً بالشكل اللازم فاطلاع المراجع على تقارير المراجعة الداخلية وملاحظاتها عن العمل من حيث تأديته أو إثباته ومتابعة ما تم تنفيذه من هذه الملاحظات ومدى تجاوب الإدارة العليا مع المراجعة الداخلية كلها عوامل مهمة لوضع خطة المراجعة الخارجية وتحديد أسسها العملية كما أن ملاحظات المراجع الخارجي من خلال رسالته للإدارة والتي تتضمن بعض الملاحظات غير المؤثرة على نتائج عمل الشركة الأخذ بها سيؤدي لرفع سوية الضبط الداخلي للعمل ولزيادة الإنتاجية مهمة جداً للرقابة الداخلية لمتابعة تنفيذها لاحقاً والتركيز بمراجعتها على الجوانب التي أشار إليها المدقق الخارجي والتي نوه بأنها تشكل إرباك أو عدم دقة بالأداء.

وبالتالي فالمراجع الداخلي من خلال تواصله مع المراجع الخارجي من خلال نتائج عمله مهم جداً لرفع سوية المراجعة الداخلية عندما تأخذ ذلك بالاعتبار وأيضاً استفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي ونتائجه مهم جداً لرفع سوية عمله وتطويره فالعلاقة تبادلية بين كلا الطرفين مع ملاحظة أن المراجعة الداخلية موجهة لطرف واحد هو الإدارة العليا لذا نرى أن صياغته ونقاط بحثه كلها ترتبط بما تطلبه الإدارة العليا أما المراجع الخارجي فإن تقريره سيقدم لكافة الجهات التي لها علاقة بالشركة بشكل أو بآخر لذا نرى أن نطاقه أوسع وتعابيره ومضمون تقريره يرتكز على معايير موضوعة ومحددة وتستكمل بالصفات المهنية التي تعطي تقريره المصداقية. (١)

٩- التعاون ما بين المراجع الخارجي وإدارة العميل:

يحتاج المراجع خلال أداء عمله التعاون مع العاملين في القطاعات المختلفة بالمنشأة محل المراجعة وخاصة القطاع المالي، والتعاون يأخذ أشكالاً مختلفة كما أن تواصل الإدارة مع المراجع بصيغ مختلفة من خلال لجنة مراجعة و بشكل مباشر يشكل حاجة أساسية لنجاح المراجعة وتقديمها بالجودة المطلوبة.
فتعاون الإدارة مع المراجع سيؤدي **أولاً:** لتوفير كافة المعطيات اللازمة لعمله مما يجعل نتائجه أكثر دقة ومهنية وتوثيقاً وسيوفر بوقت عمله من خلال تعليماتها التي توجب التعاون على كافة من يراجع معهم أو يطرح عليهم تساؤلاته.
ثانياً: تعاون الإدارة سيساعد المراجع بالحفاظ على استقلاليته وموضوعيته (٢) فالتواصل معه بشكل مستمر يشكل نوع من المتابعة لأدائه ونتائج إجراءاته ويقلل من احتكاكه مع مستويات تنفيذ ذات علاقة مباشرة بتنفيذ الأعمال والتي تسعى عند إنجازها لأعمالها بشكل صحيح لجذب المراجع والتأثير على سلوكه المهني بما يحقق لها التغطية لما أنجزته من أعمال غير نظامية.
وتعاون الإدارة من خلال تجاوبها مع النقاط التي يرى أنها غير صحيحة والتي تؤثر بشكل أو بآخر على نتائج عمل الشركة وتظهر النتائج بشكل غير دقيق يؤثر بعمل المراجع وبنتائجه فعند رفض الإدارة للتصحيحات التي يطلبها دون أن يكون لديها المبررات الكافية لهذا التصحيح سيجعل المراجع يدرجها بتقريره وفقاً لأهميتها النسبية وعدم التعاون مع المراجع سيجعل العلاقة غير سوية وسيؤدي لصعوبات كبيرة تعترض إنجازه لعمله بالصيغة التي خططها ويمكن أن يصدر نتائج لا تكون بالدقة الكافية لعدم كفاية الوثائق أو الأدلة التي استطاع جمعها، وبالتالي سينجم عن ذلك جودة متدنية للمراجعة.

١٠- دور لجان المراجعة في تنسيق العلاقات ما بين الإدارة والمراجع الخارجي:

---

(١)- أمين السيد أحمد مصطفى- المراجعة وخدمات التأكد- الدار الجامعية ٢٠٠٨.

(٢)- حسين القاضي- حسين دحدوح- مراجعة الحسابات الأساسية- منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٢.

تسعى لجان المراجعة من خلال خطة عملها أن تنظم العلاقة بين المراجع الخارجي والإدارة وذلك لتأدية عملية المراجعة بالجودة المطلوبة [٣].

وتنظيم العلاقة وتنسيقها يعتمد أولاً على التهيئة للمراجع بأن تكون كل لوازمه واحتياجاته ونطاق مراجعته مؤمنة ليجمع الأدلة لتكون المستند لرأيه الذي سيضمنه في تقريره بنهاية المراجعة ولكن لا بد من أسس وضوابط لهذه الحرية المتروكة للمراجع بما يؤمن استمرار العمل بالشكل المطلوب وعدم إرباكه أو إشغال الكوادر الإدارية بمعظم وقتها بالمتابعة مع المراجع وتهيئة طلباته وإنما تحديد وقت معين للمتابعة مع الكوادر من خلال ما يحتاج استيضاحه من تساؤلات وتتابع اللجان هذه اللقاءات بحيث تكمل ما قد ينقص المراجع من معلومات أو إيضاحات لم يستطع الكادر الإداري تحقيقها أو ترفع تساؤلاته واستيضاحاته للإدارة العليا لتجيب عليها بما يحقق استمرار عمله بالشكل الذي خططه.

وتنسيق العلاقة والإشراف عليها من لجنة المراجعة ضرورية جداً للمحافظة على استقلاليته وحياده وعدم تهيئة ظروف عمل غير ملائمة [١].

مما قد يؤثر على نتائج المراجعة التي تصبح غير ممثلة لواقع الشركة وحقيقة نتائجها المالية.

والناحية الأخرى التي تسعى لجان المراجعة بمتابعتها بالعلاقة هي التصحيحات التي يطلبها المراجع ببعض العمليات المالية التي يرى أنها تؤثر على نتائج الحسابات وهي غير صحيحة أو مسجلة بطريقة قصد منها التأثير على النتائج كتعديل تسعير جرد آخر المدة أو إثبات مبيعات لم تسلم....أو غيرها من الأساليب التي قد ينتهجها الكادر المالي للشركة بقصد أو بغير قصد وهذه التصحيحات التي يطلبها تتطلع اللجنة عليها وتراجعها وفي حال قناعتها بما طلبه تتواصل مع الإدارة لتوضيحها وتأييد رأي المراجع ليتم التصحيح وبهذه الحالة قد تصر الإدارة على رأيها وترفض التصحيح مما قد يؤدي لإصدار تقرير مراجع بتحفظ وحرصاً من اللجنة التي تسعى لعملية مراجعة بجودة عالية تضطر اللجنة للعودة لمجلس الإدارة لعرض المشكلة الناجمة وتوضح أبعادها وصحتها أو غير ذلك من المعطيات التي تراها ضرورية للمعالجة من المجلس بالسرعة اللازمة.

وبذلك تكون اللجنة قد حققت التواصل والتنسيق والمتابعة بعملها إضافة لتقييم المراجع ونتائج عمله.

١١- خبرة أعضاء لجان المراجعة:

من خلال ما تم الإشارة له بالفقرة السابقة من الدور الذي ستقوم به اللجنة من متابعة وتقييم لعملية المراجعة ولأداء المراجع نجد أن هذه المهام تتطلب خبرة لدى أعضاء اللجان تكون كافية لتأدية المطلوب

---

[٣]- طارق عبد العال حماد- حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ- التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصـــارف- الدار الجامعية- مصر ٢٠٠٥- ص ١٥١-١٥٢.

[١]- حسين القاضي- حسين دحدوح- مرجع سابق.

منها بالجودة اللازمة أما في حال عدم كفاية الخبرة المهنية لدى اللجنة سيؤدي لنتائج غير دقيقة بأعمالها ومتابعتها ولن تستطيع تقييم عمل المراجع ونتائج المراجعة بالشكل المناسب.

فالخبرة هي المعيار الأهم بعمل اللجنة ومجلس الإدارة هو المعني الأول باختيار الأشخاص الذين يتمتعون بالخبرات اللازمة لأداء مهمتهم بالشكل اللازم والخبرة المطلوبة متنوعة [١] فاللجنة يجب أن تشمل بين أعضائها عدة أنواع من الاختصاصات والخبرات ومن أهمها:

- المالية: فتوافر عضو من اللجنة يحمل الاختصاص المالي وله ممارسة عملية لفترة زمنية مناسبة يشكل دعماً لأداء اللجنة لتمحور عمل المراجعة بجانبه الأكبر بالنواحي المالية.
- الحقوق: وهو اختصاص ضروري توفره بأحد أعضاء اللجنة مع خبرة عملية مناسبة وذلك لمتابعة المسؤولية القانونية التي يتحملها المراجع من خلال نتائج عمله ووفقاً لأدلة المراجع التي استند إليها بتقريره.
- فني: يرتبط بعمل الشركة مع خبرة كافية وهو لازم لتغطية الجوانب الفنية بالمراجعة والتي تشمل تنفيذ العمل وآلياته وجودته وغيرها من المحاور التي ترتبط بتقييم العمل.

وقد تشمل اللجنة خبرات أخرى يرى المجلس أنها ضرورية لمتابعة عملية المراجعة بالشكل المناسب والكافي.

١٢- كفاءة وفعالية إدارة المخاطر لدى العميل:

إدارة المخاطر: هي النشاط الذي يهدف إلى التحكم بالمخاطر التي تواجه الشركة وتخفيضها إلى مستويات مقبولة [٢].

فإدارة المخاطر بشكل عام هي عملية قياس وتقييم للمخاطر وتطوير استراتيجيات لإدارتها تتضمن هذه الاستراتيجيات نقل المخاطر إلى جهة أخرى وتجنبها وتقليل آثارها السلبية وقبول بعض أو كل تبعاتها.

إن إدارة المخاطر التقليدية تركز على المخاطر الناتجة عن أسباب مادية أو قانونية (مثل الكوارث الطبيعية أو الحرائق أو الدعاوى القضائية أو الموت أو الحوادث)، ومن جهة أخرى فإن إدارة المخاطر المالية تركز على تلك المخاطر التي يمكن إدارتها باستخدام أدوات المقايضة المالية.

إن جميع الشركات لديها فريق مختص بإدارة المخاطر يختلف حجمه ونظام عمله من شركة لأخرى وفقاً لمعطيات مختلفة منها حجم الشركة وطبيعة عملها.

وإدارة المخاطر الناجحة هي التي تتبع عملية الأولويات [٣] بحيث أن المخاطر ذات الخسائر الكبيرة واحتمالية الحدوث عالية تعالج أولاً بينما المخاطر ذات الخسائر الأقل وذات احتمالية أقل تعالج فيما بعد،

---

[١]- عيد بن جابر الشمري- حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية الواقع والطموح- المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق- دمشق ٢٠٠٨.

[٢]- علي جابر صالح- مدى ملائمة مقاييس الأداء المحاسبي في بيئة مع التطبيق على الشركات الصناعية المصرية- المجلة العلمية للتجارة والتمويل- العدد الأول-٢٠٠٧- جامعة طنطا.

[٣]- علي جابر صالح- مرجع سابق.

عملياً قد تكون هذه العملية صعبة جداً كما أن الموازنة ما بين المخاطر ذات الاحتمالية العالية والخسائر القليلة مقابل المخاطر ذات الاحتمالية القليلة والخسائر الكبيرة قد يتم توليها بشكل سيئ فينعكس ذلك بشكل سلبي جداً على الشركة، وهذا التقدير غير الصحيح يكون انعكاساً لمخاطر المعرفة والتي تحدث عند تطبيق معرفة ناقصة وكذلك مخاطر العلاقات، وتحدث عند وجود تعاون غير فعال. إن هذه المخاطر جميعها تقلل بشكل مباشر إنتاجية العاملين في المعرفة وتقلل فعالية الإنفاق والربح والخدمة والنوعية والسمعة ونوعية المكاسب، كذلك تواجه إدارة المخاطر صعوبات في تخصيص وتوزيع المصادر وهذا يوضح فكرة تكلفة الفرصة، حيث أن بعض المصادر التي تنفق على إدارة المخاطر كان من الممكن أن تستغل في نشاطات أكثر ربحاً وكلما كانت إدارة المخاطر لدى العميل تتبع إستراتيجية صحيحة تتمثل في تحديد المخاطر وتقييمها ثم وضع خطة التعامل معها وتنفيذها وتقييم النتائج يكون لعملها تأثيراً بجودة المراجعة من خلال اطلاع المراجع على عملها ومراجعة المخاطر ودوافعها بعد تنفيذها.

١٣- مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات:

حوكمة الشركات تشير إلى مجموعة من الأطر التنظيمية والإدارية والقانونية والمالية التي تنظم العلاقة بين الإدارة والملاك المستثمرين والمساهمين، وأصحاب المصالح الأخرى [١].

كذلك يتضمن هذا المفهوم الهيكل الذي يتم من خلال وضع أهداف الشركة مع تحديد مسارات تحقيق تلك الأهداف ونظم الرقابة على الأداء.

وينبغي أن يتضمن نظام الحوكمة الجيد حوافز مناسبة للإدارة حتى تستطيع تحقيق الأهداف والتي هي في الواقع مصالح حملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح.

تضمن حوكمة الشركات ضمان التوجه الاستراتيجي للشركة والرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة وضمان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة وحملة الأسهم وتؤدي الحوكمة لتقليل المخاطر، تحفيز الأداء، تحسين فرص الوصول إلى أسواق رأس المال، تحسين القدرة على التسويق وتحسين القيادة وزيادة الشفافية والقابلية للحماسة الاجتماعية، ونظراً للاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات فقد استحدثت بعض الشركات العالمية منصب نائب رئيس مجلس الإدارة لشؤون حوكمة الشركات.

فالحوكمة تضمن الإفصاح التام والشفافية الكاملة وفق أسس مالية ومحاسبية سليمة فمن أهم أهدافها ضمان الإفصاح الدقيق في الوقت المناسب عن كل الجوانب المالية التي تتعلق بالشركة بما في ذلك الأداء والوضع المالي.

---

[١]- أحمد الخضيري- حوكمة الشركات- مجموعة النيل العربية للنشر- القاهرة ٢٠٠٥.

وهذه الأعمال جميعها التي تنجزها الأساليب الصحيحة لتطبيق مبادئ الحوكمة تنعكس على جودة المراجعة وتكون عامل مساعد بشكل كبير لدقة عمل المراجع وصحته وتقليل من مخاطر المراجعة.

٣-٣. العوامل المرتبطة بعملية المراجعة:

ترتبط جودة المراجعة بمجموعة من العوامل التي لها علاقة مباشرة بأداء عملية المراجعة وكيفية هذا الأداء من خلال تنظيمه ومهنيته وتوثيقه ونبين فيما يلي أهمها:

١-مدى الالتزام بمعايير المراجعة :

تعتبر الوظيفة الرئيسية للمراجع هي إضافة الثقة إلى القوائم المالية المعدة بواسطة إدارة المنشأة. ويتطلب هذا من المراجع أن يتمتع بثقة الآخرين الذين يعتمدون على رأيه كقاضي خبير بعدالة تمثيل القوائم المالية [١].

ومن أجل تحقيق الهدف من المراجعة المتمثل في إبداء الرأي بعدالة القوائم المالية فإنه يفترض في المستفيدين الخارجيين الذين يعتمدون على رأي المراجع أن يكونوا على ثقة في رأيه. لذا الالتزام بمعايير المراجعة تضفي الثقة على عمل المراجع حتى يتسنى لعمله أن يضفي الثقة على القوائم المالية المعدة من قبل إدارة المنشأة.

وبالتالي فالجودة تزداد عندما تقل الملاحظات أو المخالفات للمعايير التي يسجلها مكتب المراجعة على العاملين فيه أو المنظمات المهنية المختصة على مكتب المراجعة.

٢-تخطيط أعمال المراجعة :

يهدف المراجع من خلال تخطيطه لعملية المراجعة تحقيق ما يلي :

- الحصول على أدلة مراجعة كافية
- ضبط التكاليف اللازمة لإتمام عملية المراجعة
- تحديد إطار العمل مع العميل .
- التوصل إلى المعلومات التي تساعده على تقدير خَطر المراجعة .

وعندما يرغب المراجع في تخفيض نسبة التحريفات لأقل ما يمكن سيطلب منه ما يلي:

١- توسيع حجم عينة مراجعته ليحصل على أدلة أكثر.
٢- أن يحرص على اختيار المساعدين ذوي التأهيل العالي.

ولوضع خطته للمراجعة يجب أن يقوم بما يلي:

أ- الحصول على معلومات عن العميل:

---

[١] – أمين السيد أحمد لطفي – معايير المراجعة والتأكيد الدولية – الدار الجامعية ٢٠٠٨.

إن فهم طبيعة عمل العميل والأعمال التي يمارسها والتوصل إلى معرفة عمليات الشركة أمر أساسي لوضع خطته ومعظم هذه المعلومات يتم التوصل لها في بداية التعامل مع العملاء وخصوصاً الجدد منهم.

ب- الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل:

يتوجب على المراجع قبل وضع برنامجه أن يتأكد من أن عقد الشركة مصدق بشكل قانوني وذلك للاعتراف بها كوحدة اقتصادية مستقلة.

كما يجب عليه أن يلم بالنظام الأساسي للشركة المتضمن أساليب الصرف ووثائقه والصلاحيات والتفويضات.

كما يتوجب عليه الإطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين وذلك لمعرفة المواضيع المناقشة والقرارات المتخذة والتي تؤثر في الخطر الطبيعي .

ت- أداء الإجراءات التحليلية: هي تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات

الممكنة بين البيانات المالية ويتم من خلالها مقارنة القيم المثبتة بالدفاتر مع توقعات المراجع.

وتؤكد المعايير[١] على أهمية التوقعات التي يتوصل إليها المراجع ويتمثل غرض الإجراءات التحليلية في فهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه وتقدير قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار والإشارة إلى التحريفات الممكنة في القوائم المالية وبنتيجة هذه الإجراءات يقرر المراجع تخفيض الاختبارات التفصيلية إذا لم تظهر الإجراءات التحليلية تقلبات جوهرية .

ث- وضع حدود الأهمية النسبية

الأهمية النسبية هي مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة التي يمكن أن تؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه.

ويكون المراجع مسؤولاً عن تحديد مدى وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، ويوجد العديد من العوامل التي تؤثر في تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية بالقوائم المالية ولعل أهمها:

١- الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليست مفهوماً مطلقاً فقد يكون التحريف جوهرياً في شركة صغيرة وغير جوهري في شركة كبيرة.

٢- من الضروري أن توجد أسس لتحديد ما إذا كانت التحريفات جوهرية.

ج- فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة :

---

[١]- الاتحاد الدولي للمحاسبين: مرجع سابق.

تضمنت معايير المراجعة معياراً خاصاً لفهم الرقابة الداخلية وينص بأنه يجب على المراجع أن يفهم الرقابة الداخلية بشكل كافٍ حتى يتم التوصل لخطة المراجعة وتحديد طبيعتها ومدى وتوقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها، وينتج عن فهم الرقابة الداخلية تقديره لخطر الرقابة.

فعندما ينظم المراجع عمله من خلال خطة يرسمها لكل مراحل المراجعة أو لكل مرحلة على حدة بحيث يستثمر وقته بأفضل شكل من خلال خطته وبحيث يطلع على العينات التي يختارها وفقاً لأسس علمية أدرجها مسبقاً بخطة عمله أمكنه أن يقدم مراجعة أكثر جودة ، وكلما طور خطته من خلال دراسة انحرافات ما خططه سابقاً مع ما نفذه أيضاً زادت جودة عمله .

٣-كفاية أوراق عمل المراجعة : [١]

طبقاً للنشرة ٤١ من معايير المراجعة تعرف أوراق العمل على أنها السجلات التي يحتفظ بها المراجع والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها ، الاختبارات التـــــي تم تنفيذها ، المعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء المراجعة .

ويجب أن تحتوي أوراق العمل على كافة المعلومات التي يرى المراجع ضرورتها لأداء المراجعة على نحو ملائم وتوفير الدعم لتقرير المراجعة.

و تتمثل أهداف أوراق العمل بإثبات تنفيذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية وتعتبر وثائقه التي يدفع بها عن نفسه أي اتهام قانوني بعدم بذل العناية المهنية...وتعتبر الأوراق سجلاً للأدلة التي تم تجميعها ولنتائج الاختبارات فهي الوسيلة الرئيسية لتوثيق المراجعة وان الأدلة التي تم تجميعها تتسم بالصلاحية والكفاية وتم تجميعها في الوقت المناسب وبالحجم المناسب وأن تقرير المراجعة يعد تقريراً مناسباً في ضوء نتائج المراجعة وتوفر أوراق العمل مصدراً هاماً للمعلومات لمساعدة المراجع في تحديد نوع التقرير الملائم الذي يجب إصداره في ضوء الظروف التي لاحظها المراجع ، وتعد الأوراق إطاراً رئيسياً يتم الرجوع إليه بواسطة المشرفين لتقييم ما إذا كان قد تم تجميع الأدلة الكافية والصالحة لتبرير التقرير .ولأوراق العمل استخدامات أخرى كأساس لإعداد الإقرار الضريبي وتمثل الأوراق مصدراً للمعلومات التي تمكن من تحقيق الاتصال مع كل من لجنة المراجعة والإدارة بخصوص أمور عديدة مثل ضعف الرقابة الداخلية أو التوصيات المتعلقة بالتشغيل .

تنحصر ملكية أوراق العمل بالمراجع بما فيها تلك الأوراق التي تعد بواسطة العميل ولا يسمح لأحد غير المراجع بالتعامل فيها إلا في حالة القضاء لاستخدامها كدليل قانوني ويحتفظ المراجع بها للرجوع إليها في المستقبل.

---

[١] – علاء زياد صبحي ، علي عبد القادر الذنيبات – مرجع سابق ص/٢٩.

وتعتبر أوراق العمل سرية فيجب ألا يفصح العضو عن أي معلومات سرية يتم الحصول عليها أثناء أداء المراجعة إلا بعد موافقة العميل، لذلك يجب حماية أوراق العمل في كافة الأوقات وبذل العناية الكافية لتحقيق ذلك.

٤ –كفاية فحص وتقييم أعمال المساعدين:[١]

على المكتب أن يكون مزوداً بأفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة.

و يجب على المكتب أن يراقب باستمرار ملائمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة .

و إبلاغ سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى كافة الأفراد العاملين في المكتب وذلك بطريقة توفر قناعة معقولة بأن هذه السياسات والإجراءات قد فهمت وطبقت .

ويحتاج المساعدون الذين أنيطت إليهم الأعمال لتوجيه ملائم يتضمن التوجيه إعلامهم بمسؤولياتهم وأهداف الإجراءات التي عليهم أدائها ، كذلك يتضمن التوجيه إعلامهم بالأمور التي لها علاقة بعملهم كطبيعة عمل العميل والمشاكل المحاسبية أو التدقيقية المحتمل ظهورها والتي تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

ومن الضروري متابعة العمل المنجز، من قبل كل مساعد بواسطة أفراد يحملون نفس الكفاءة على الأقل، لمعرفة عما إذا كان:

أ– العمل قد تم إنجازه حسب برنامج المراجعة.
ب– العمل قد أنجز وإن النتائج التي تم الوصول إليها قد وثقت بشكل ملائم.
ج– كافة الأمور الهامة المتعلقة بالمراجعة قد تم تسويتها أو أشير إليها في استنتاجات المراجعة
د– أهداف إجراءات المراجعة قد تحققت.
هـــ– الاستنتاجات الموضحة تنسجم مع نتائج العمل الذي تم انجازه وتؤيد الرأي المهني.

٥ –مدى استخدام الوسائل التقنية الحديثة في إنجاز أعمال المراجعة .[٢]

نظراً لتطور وسائل التسجيل المحاسبي باستخدام الحاسوب من خلال برامج المحاسبة التي سهلت عمليات الإثبات والترحيل وأنهت مشاكل الأخطاء الحسابية مما أعطى نتائج محاسبية أكثر دقة ووضوحاً من

---

[١] – أمين السيد أحمد لطفي– المراجعة وخدمات التأكيد – الدار الجامعية ٢٠٠٨.

[٢] – طارق محمد حسنين ، أحمد سباعي قطب – مرجع سابق.

الحالات اليدوية التي أُتبعت لسنوات طويلة مما أوجب ضرورة تطوير أدوات المراجع ليتمكن من مواكبة تطوير التسجيل المحاسبي فتم تنظيم برامج مراجعة بالحاسوب .

ويتكون البرنامج العام من مجموعة من برامج الحاسوب التي تؤدي معاً الوظائف المختلفة لتشغيل البيانات ويمكن وصف هذه البرامج على أنها معالجات البيانات ويتم استخدام بعض هذه التطبيقات المعينة على نحو متكرر ، مثل المعاينة العشوائية وتجميع الأعمدة الرقمية حيث يتم برمجتها وتمثيلها في صورة أوامر في البرنامج .

وتتميز البرامج العامة بميزتين هامتين.

١- يتم تصميمها بنفس الطريقة التي يمكن من خلالها تدريب معظم المراجعين على استخدام البرنامج حتى في حالة تلقيهم لقدر ضئيل من التعليم الرسمي في مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات.
٢- في ظل وجود البرامج العامة يمكن تطبيق برنامج واحد لعدد كبير من المهام دون تحمل تكلفة تصميم برامج خاصة أو أن يتم تصميمها على نحو غير ملائم أما العيب الأساسي في برامج الحاسوب العامة فتتمثل في التكلفة الأولية الكبيرة لتصميمها وعدم الكفاءة النسبية في سرعة التشغيل ، ويجب أن يتم اتخاذ قرار استخدام أو عدم استخدام برنامج المراجعة بواسطة المراجع على أساس الخبرة المهنية.

٦- الحصول على القدر الكافي من أدلة المراجعة : (١)

أدلة المراجعة : وهي الوثائق والمعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت البيانات التي تم مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعة وتشمل الأدلة معلومات ينظر إليها المراجع على أنها ذات درجة أقل من الإقناع مثل رد العاملين بالشركة محل المراجعة على أسئلة المراجع .

وبالتالي فكلما وسع أدلته بشكل كافٍ أمكنه الحصول على جودة مراجعة أكبر والعكس صحيح أما تحديد كافٍ أو غير كاف فهو يرتبط بالرقابة الداخلية لدى العميل وبتقدير وخبرة المراجع فالكافي لدى شركة قد لا يكون كاف لدى شركة أخرى وأيضاً الكافي لدى مراجع قد لا يكون كافٍ لدى مراجع أخر.

لذا أدلة المراجع هي أهم معايير رقابة الجودة فالأدلة التي يقدمها المراجع والتي استند لها في نتائج المراجعة تتناسب طرداً مع الجودة فكلما زاد من أدلته بتوسيع بحثه ومراجعته وعيناته زاد احتمال الجودة أكثر.

٧- مدى كفاية الوقت لإتمام أعمال المراجعة بصورة مرضية: (٢)

(١) - حسين القاضي - مراجعة الحسابات - مطبعة الإتحاد - دمشق ١٩٩٢

(٢) - ألفين آلاينزن جيمس لوبك - ترجمة عبد القادر الديسطي مرجع سابق ص/٢٨٦.

تفرض دقة المراجعة أن يكون المراجع منظم عمله من خلال برنامج مراجعة يضعه قبل البدء بعملية المراجعة ولهذا البرنامج مجموعة من الأسس أشير لها سابقاً لكن الناحية الأساسية بالبرنامج هو توزيع الوقت الذي خصصه لتنفيذ المراجعة وقبل توزيعه للوقت يحتاج تقديراً أولي للوقت اللازم لهذه المراجعة والتقدير الأولي يبنى على الاعتبارات التالية:

١- حجم عمل المنشأة الاقتصادية: فالوقت الذي تحتاجه منشأة صغيرة ليس ذات الوقت الذي تحتاجه منشأة كبيرة فكلما زادت الأعمال تتطلب زيادة الوقت المخصص للمراجعة.
٢- الرقابة الداخلية بالمنشأة : تنعكس دقة الرقابة ونظامها على نتائج العمل المحاسبي والمالي والمستودعي من خلال الدور الذي تنفذه مما يقلل احتمالات الخطأ لنسب محدودة جداً أما عند غياب رقابة جيدة سيجعل احتمالات عدم الصحة أكبر مما سينعكس على وقت المراجعة الذي يحتاجه المراجع فيخصص وقتاً أكبر وبالتالي فالعلاقة عكسية فزيادة الرقابة الداخلية يقلل الوقت اللازم للمراجعة ونقص الرقابة سيحتاج لوقت أكبر بالبرنامج الذي سيضعه .
٣- خبرة الكادر المالي بالمنشأة، الكادر المالي عندما يكون مؤهلاً وذو خبرة بعمله سيجعله أكثر دقة بكافة المراحل المحاسبية مما يوفر وقت المراجعة، فالكادر السيئ غير المؤهل بالشكل الكافي يحتاج لوقت مراجعة كبير فاحتمالات الخطأ تزداد بنقص الخبرة والتأهيل.
٤- استقرار الكادر المالي لمدة كافية: فاستقرار الكادر المالي يشكل استقرار بالأنظمة المحاسبية وبأساليبها كما يعزز من خبرة الممارسة ويرفع مستوى الاختصاص لدى الكادر مما يقلل الوقت اللازم للمراجعة.
٥- الأنظمة المحاسبية والمالية والإدارية : عندما تكون المنشآت الاقتصادية ضابطة لأعمالها من خلال أنظمة محاسبية ومالية وإدارية موضوعة من مختصين ووفقاً لطبيعة عمل المنشأة ومقرة من أعلى سلطة إدارية فيها سيجعل آلية المراجعة واضحة وسهلة ولها ضوابط مالية وإدارية وتكون الصلاحيات والتفويضات محددة مما يقلل من الإجراءات اللازمة للتدقيق فينعكس ذلك على وقت المراجعة فوجود الأنظمة وتحديد الصلاحيات ووضوح كافة الرؤى الإدارية والمالية ينعكس إيجاباً على الوقت وغيابها سيجعل الكل يجتهد وفقاً لخبرته وبالتالي سيحتاج لوقت أكبر لفهم الآلية التي خطها الكادر الإداري ولأساليب وضع الضوابط التي تحفظ العمل بشكل دقيق .
٦- استخدام البرامج المحاسبية: فكلما كانت أدوات العمل المستخدمة حديثة ومتطورة كان العمل منفذ بدقة أكبر ويسهل مراجعته مما يوفر بالوقت اللازم للمراجعة وبالنتيجة فالوقت المخصص للمراجعة يؤثر على جودتها فكلما خصص وقت وفقاً لحاجة عمل المنشأة بناءً على ما ذكر أعلاه كانت المراجعة أكثر جودة ، أما إن خصص وقت أقل من الحاجة زاد احتمال فجوة المراجعة وانخفضت الجودة وغالباً عامل أجر المراجعة له علاقة كبيرة بتخصيص الوقت .

٨- أتعاب المراجعة :

- يكون المراجع الذي يتولى تقديم خدمات مهنية للعميل مسؤولاً عن تنفيذ تلك الخدمات بأمانة وموضوعية وطبقاً للمعايير الفنية المناسبة و يتم إخلاء المسؤولية بتطبيق المهارة والمعرفة المهنية التي حصل عليها المراجعون بالتدريب والخبرة ، ومقابل الخدمة المقدمة يستحق المراجع التعويض[١].

- يجب أن تمثل الأتعاب المهنية انعكاساً عادلاً لقيمة الخدمات المهنية التي تم انجازها للعميل ، مع الأخذ في الاعتبار :

  أ – المهارة والمعرفة المطلوبة لنوع الخدمات المهنية المطبقة .

  ب– مستوى تدريب وخبرة الأفراد اللازمة للعمل في أداء الخدمات المهنية .

  ج– الوقت الضروري الذي يشغله كل شخص ملتزم بأداء الخدمات المهنية .

  د– درجة المسؤولية التي تتطلبها تلك الخدمات .

- يجوز أن يحصل المراجع على عمل بعرض أتعاب أقل من غيره ، ولكن يجب أن يدرك المراجع أن من يحصل على عمل بأتعاب أقل بكثير مما يطلبه مراجع آخر أو مما يعرضه آخرون بأنه يغامر بترك انطباع بانخفاض الجودة في عمله .

وعليه عند تحديد الأتعاب للعميل مقابل خدمة مهنية، فإن على المراجع أن يتحقق بأنه نتيجة للأتعاب التي عرضها فإنه.

- لن تضعف جودة العمل وأنه ستبذل العناية اللازمة وفقاً لكافة المعايير المهنية وإجراءات الرقابة المهنية عند أداء هذه الخدمة .
- لن يضلل العميل فيما يتعلق بنطاق الخدمات التي تشملها الأتعاب المعروضة والأساس الذي سيتم بناءً عليه تقاضي الأتعاب في المستقبل .

٩– التحديد الواضح لإستراتيجية المراجعة:

إستراتيجية المراجعة ترتكز على الأهداف التي توضع لتحقيق المراجعة بالجودة المطلوبة ويرتب المراجع خطة عمله وفقها والإستراتيجية يمكن أن ينبثق منها استراتيجيات مختلفة في سبيل تحقيقها فمكاتب المراجعة أو شركات المراجعة تكون قد حددت إستراتيجية لعملها في سبيل مجموعة من الأهداف تكون قد حددتها مسبقاً منها تقديم تقارير المراجعة بجودة عالية، وبالتالي فالمراجعين المكلفين بأعمال مراجعة لدى عملاء هذا المكتب أو شركة المراجعة سينظم كل منهم إستراتيجية تخص تنفيذه لعملية المراجعة وترتبط هذه الإستراتيجية أولاً بالإستراتيجية العامة أو الرئيسية لمكتب المراجعة فلا يمكنه من رسم إستراتيجية عمل تختلف عن إستراتيجية المكتب أو شركة المراجعة وثانياً ستتأثر إستراتيجية المراجعة بواقع العميل وظروفه الداخلية من رقابة داخلية أو حجم عمل أو طبيعة عمل ....

---

[١] – الإتحاد الدولي للمحاسبين– إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة– الجزء الأول– عام ٢٠٠٨.

كل هذه العوامل ستؤثر بالإستراتيجية التي سيضعها، وغالباً المراجع سيعمل معه مجموعة من المساعدين الذين يجب أن ينفذوا أعمالهم وفقاً للإستراتيجية المحددة من المراجع وبالتالي نجد أن كل أعمال المراجعة مرتبطة بهذه الإستراتيجية، وبالتالي وضوح هذه الإستراتيجية هو العامل الأهم بنجاحها فكلما كانت الأهداف المحددة والتي تمثل الإستراتيجية واضحة ومفهومة لكافة مستويات المراجعين سيجعل هذه الإستراتيجية أكثر سهولة ووضوح، وبالتالي سيتمكن من تحقيق الإستراتيجية المطلوبة منه بالشكل المخطط له ورفع سوية المراجعة وتقديم تقرير مراجعة يكون أكثر تمثيلاً لواقع العميل [١].

١٠- مناقشة الأمور الهامة الناشئة أثناء عملية المراجعة:

خلال عمل المراجعة الذي ينفذه المراجع والمساعدين لدى العملاء قد يواجه موضوع أو حالات خاصة تتطلب منه معالجة قد تكون خاصة ومختلفة عن باقي الموضوعات الأخرى وبالتالي سيختلف الأسلوب الذي سيتبعه بهذه المعالجة وقد يكون غير مهيأ بالشكل اللازم لمواجهة مثل هذه الحالات مما يجعله أكثر حاجة لمناقشة هذه الحالة مع مراجعين بسوية مناسبة من حيث الخبرة وهذه المناقشة ستوفر له رؤية مختلفة أو قد تعزز لديه ما قدره مسبقاً وبالتالي سينعكس ذلك بالنتيجة على جودة عملية المراجعة فالمناقشات التي تنحصر بالأمور العامة خلال عملية المراجعة ستوفر معالجات أفضل لهذه الأمور بسبب هذه المناقشات التي ستكون توسيع للخبرة من خلال الاستفادة من الخبرات التي يملكها الآخرون.

والمناقشة لا تنحصر بين المراجعين فقط، فقد تدور ما بين المراجع والأشخاص المنفذين للعمل المالي أو الإدارة وخلال هذا النقاش سينجم تساؤل محدد من المراجع يرتكز مباشرة على كيفية رؤيته لهذا الموضوع ستتعزز هذه الرؤية أو تختلف كلياً وفقاً لطريقة التوضيح من الجهة المنفذة والغاية من الأسلوب المتبع بالتنفيذ. فكلما كانت الجهة المنفذة أكثر خبرة وكفاءة بعملها ستتمكن من التوسع بالمناقشة وفقاً للأهداف وبالتالي ستنعكس هذه المناقشات إيجاباً على الأمر الذي يتم مناقشته من خلال وضوح كافة أبعاده وأجزاءه مما يسهل عمل المراجع ويقلل من الإجراءات التي كان سيتبعها للوصول لهذه التوضيحات التي نجمت عن المناقشة وبالتالي يمكنه من متابعة مراجعة هذا الأمر بالطريقة التي تتناسب مع أهدافه التي حددها بخطة عمله.

وهذا سيوفر وقت المراجعة ويقدمها بالجودة المطلوبة، وغالباً تكثر موضوعات المناقشة عندما يكون المراجع ببداية عمله لدى العميل أو ببداية عمله بقطاع من الأعمال أو ببداية عمله المهني وبالتالي فالخبرة بقطاع الأعمال الذي يعمل به العميل سيقلل من هذه المناقشات كما أن تطور خبرة المراجع خلال اتساع فترة خبرته سيقلل هذه المناقشات بشكل يتناسب مع تطور الخبرة.

---

[١]- الاتحاد الدولي للمحاسبين: مرجع سابق.

١١- نتائج تقييم مخاطر المراجعة:

خطر المراجعة يعني أن على المراجع قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة، ومنه فالمراجع الجيد يعلم أن الخطر موجود وأن عليه أن يتعامل معه على نحو ملائم ويصعب قياس معظم الأخطار التي يواجهها المراجعون ويتطلب ذلك توافر فكر جيد للاستجابة لها على نحو ملائم وللخطر أنواع عديدة منها [١]:

١- خطر الاكتشاف المخطط: وهو يمثل مقياساً لفشل المراجع الذي يستخدم أدلة المراجعة في مجموعة فرعية من الحسابات في اكتشاف تحريفات موجودة فعلاً وتزيد قيمتها عن القيمة المقبولة، وهذا الخطر يمكن أن يقلله المراجع بتوسيع جمعه لأدلة الإثبات فكلما زاد أدلته قلت نسبته التي يحددها مستقبلاً.

٢- الخطر الطبيعي: يتمثل في إمكانية أن تحتوي القوائم المالية على تحريفات جوهرية بافتراض عدم وجود رقابة داخلية، ولتقليل هذا الخطر يجب الاعتماد على مراجع متمرس وذو خبرة، فالخبرة والممارسة هي الأهم بتقليل هذا الخطر إضافة لزيادة أدلة المراجعة.

٣- خطر الرقابة: وهو الذي يحدد وفقاً لسوية الرقابة الداخلية بمنشأة العمل فكلما كان نظام الرقابة أكثر دقة وعملاً كان خطر الرقابة بالسوية اللازمة وعندما تكون السوية غير جيدة فخطر الرقابة يزيد مما يوجب على المراجع التوسع بجمع أدلته.

٤- خطر المراجعة المقبول: وهو الخطر الذي يقبله المراجع في ضوء الأهمية النسبية، وبالتالي فكلما قرر المراجع تقليل نسبته لأقل ما يمكن سيجعله ذلك أكثر دقةً وتوسعاً بعيناته والأدلة التي يجمعها.

ومما ورد فإن المراجع يتوجب عليه تقدير هذه الأخطاء قبل البدء بعملية المراجعة وخلال إعداد خطة المراجعة وبعد أن يكون قد أطلع بشكل جيد على أساليب العمل ودورته المستندية والهيكلية الإدارية للمنشأة وكلما كانت خبرته أوسع أمكنه تقدير المخاطر بشكل أفضل وبالتالي يضع الإجراءات الكفيلة بالحد منها وفقاً للأهمية النسبية، وبالتالي سينعكس ذلك على جودة المراجعة التي ترتبط بتقليل هذه الأخطار.

١٢- الأهمية النسبية ودورها بالمخاطر العامة للمراجعة:

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية النسبية بأنها مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف[٢].

---

[١]- ألفين أرنيز- جيمس لوبك- مرجع سابق ص ٣٣٢.

[٢] – علي جابر صالح – مدى ملائمة مقاييس الأداء المحاسبية في بيئة الـــ JIT مع التطبيق على الشركات المصرية – المجلة العلمية للتجارة والتمويل – العدد الأول ٢٠٠٧ – جامعة طنطا.

ويكون المراجع مسؤولاً عن تحديد مدى وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية وإذا رأى المراجع أن هناك تحريفاً جوهرياً يجب عليه أن يوجه انتباه العميل حتى يمكن تصحيح الموقف وإذا رفض العميل يجب على المراجع أن يصدر رأي مقيد أو سلبي بناءً على مقدار التحريف ولذلك يجب أن يكون ملماً بالمعرفة الخاصة للأهمية النسبية.

والأهمية النسبية مفهوم نسبي فالتحريف بمقدار معين يكون جوهرياً في شركة وغير جوهري في أخرى لذا يحتاج تحديده لأسس يستند إليها المراجع ليميز بين الجوهري وغير الجوهري وغالباً يعد صافي الدخل قبل الضريبة هو أكثر الأسس أهمية لتقرير ما الذي يعد جوهري.

قد ينظر للتحريفات غير الجوهرية على أنها جوهرية إذا آثرت على اتجاه الأرباح أو كان لها عواقب يحتمل ظهورها لاحقاً مثل الالتزامات التعاقدية.

يتم تطبيق الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وعند تقييم نتائج الاختبارات التي يجريها المراجع ومنه فهذا المفهوم الذي يؤثر بشكل مباشر على جودة المراجعة من خلال دقة تطبيقه فالمراجع يقدم تقريراً لأعماله يوضح فيه اعتماده على الأهمية النسبية، وبالتالي فهو يوجه رسالة للمستخدمين أن مسؤوليته محددة فقط في إطار المعلومات المالية الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية وهو لن يكون متأكداً بالنسبة للقيم التي لا تعد جوهرية.

فكلما استطاع المراجع أن يوجد الأسس اللازمة لتحديد الأهمية النسبية التي يتوجب مراعاتها بعمله بكافة مراحله تمكن من تقديم نتائج مراجعة أكثر تمثيلاً لواقع الشركة ونتائج أعمالها ويكون قد قلل من خطر المراجعة التي تمثل قبول المراجع لمستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة ويعد التعامل مع هذه الأخطار بشكل ملائم أمراً حيوياً لتحقيق مراجعة مرتفعة الجودة.

وهكذا يتضح أن الأهمية النسبية والخطر مفهومين أساسيين في تخطيط المراجعة وتقييم مهم لعملية المراجعة.

١٣- مدى إجراءات المراجعة:

إن أهم ما يدرجه المراجع بخطة مراجعته هو تحديد النوع والحجم الملائمين من الأدلة التي يجب جمعها للتأكد من صحة تمثيل القوائم المالية لواقع الشركة، وتحديد هذه الإجراءات ومداها يرتبط بعدة عوامل أهمها[١]:

١- تكلفة الاختبارات التي سيقوم بها: فالتكلفة هي محدد رئيسي بتوسيع أو الحد من الإجراءات إلى سيقوم بها للتوصل لنتائج مراجعة أكثر عدالة لواقع المنشأة .

---

[١]- أمين السيد أحمد لطفي – دراسة اختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة – المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة – كلية التجارة – جامعة عين شمس ملحق العدد الأول ١٩٩٦.

٢- خطر المراجعة: تحديد لحجم الخطر الذي يقبله المراجع في ضوء الأهمية النسبية هو عامل مهم بمدى إجراءات المراجعة التي سينفذها، فكلما كانت الأهمية النسبية عالية لنتيجة المراجعة كلما التزم المراجع لتصغير الخطر لأقل نسبة ممكنة مما يوسع بإجراءات المراجعة التي سيقوم بها.

٣- الرقابة الداخلية: إن واقع الرقابة الداخلية مؤثر بمدى إجراءات المراجعة ولتقييم الرقابة الداخلية يجب على المراجع تنفيذ اختبارات الرقابة لتحقق من أن أساليب الرقابة الرئيسية يتم تنفيذها على نحو فعال طوال أو في معظم فترات المراجعة، ويتوقف مدى تطبيق هذه الاختبارات على خطر الرقابة المقدر المرغوب فيه فإذا كان المراجع راغباً في تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض يجب أن يتم تنفيذ اختبارات رقابة مكثفة وبنتيجة اختباراته إذا تبين أن الرقابة الداخلية ليست بالسوية المناسبة أوجب عليه توسيع إجراءات المراجعة التي ينفذها وتوسيع للعينات الإحصائية التي يستخدمها للوصول لنتيجة مراجعة أكثر جودة.

فإجراءات المراجعة يتم توسيعها أو الحد منها في ضوء العوامل المدرجة أعلاه وكلما تناسب مدى المراجعة مع هذه العوامل أمكن تقديم مراجعة بجودة أفضل.

١٤- فهم منشأة (العميل) وبيئتها(١):

يعد فهم العميل والنشاط الذي يعمل فيه والتوصل إلى معرفة بعمليات الشركة أمراً أساسياً لأداء المراجعة على نحو ملائم ومعظم هذه المعلومات يتم التوصل إليها في بدايات التعامل مع العملاء وخصوصاً الجدد منهم.

ويوجد ثلاث أسباب رئيسية للتوصل لتفهم جيد للنشاط الذي يعمل فيه العميل:

١- بعض المنشآت لها متطلبات محاسبية خاصة تقتضي من المراجع أن يلم بها ليتمكن من تقييم القوائم المالية من حيث أعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٢- يتمكن المراجع من معرفة أخطار النشاط التي تؤثر في تقديره لخطر المراجعة الممكن قبوله أو أن يحدد المراجع الشركات التي يمكن أن يراجعها، فبعض الشركات تكون نشاطاتها أكثر خطراً من شركات أخرى كشركات الادخار والإقراض والتأمين الصحي.

٣- يوجد خطر طبيعي متعارف عليه عادة لدى كافة العملاء في أنشطة معينة ويساعد الإلمام بهذه الأخطار المراجع في التعرف على الأخطار الطبيعية للعميل.

ويمكن للمراجع معرفة نشاط العميل من خلال عدة أساليب منها المناقشة مع المراجع الذي كان مسؤولاً عن عملية المراجعة في السنة السابقة والمراجعين الذي يعملون حالياً في عمليات المراجعة المماثلة وأيضاً اللقاءات التي يتم عقدها مع أفراد العميل ويوجد أيضاً أدلة وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين في الكتب العلمية الاختصاصية والمجلات المتخصصة المتاحة للمراجع لدراسة معظم الأنشطة

---

(١)- الاتحاد الدولي للمحاسبين- المعايير الدولية للمراجعة- منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ٢٠٠٥.

الرئيسية، ويقوم بعض المراجعين بالاشتراك في دوريات متخصصة في هذه الأنشطة التي يعملون في مراجعتها لوقت طويل، ويمكن الحصول على المعرفة أيضاً من خلال المشاركة في الجمعيات وبرامج التدريب بالأنشطة المختلفة.

ويجب الإلمام بالخصائص المميزة لعمل العميل والتي ينفرد بها عن الشركات الأخرى العاملة في نفس النشاط وتساعد هذه الأنشطة المراجع بشكل فعال لتقدير كل من خطر المراجعة الممكن قبوله والخطر الطبيعي، ويعد ذلك مفيداً في تصميم الإجراءات التحليلية .

وتشمل الملفات الدائمة للمراجع على تاريخ الشركة وقائمة بالخطوط الرئيسية في عمل الشركة وسجل يشمل معظم السياسات المحاسبية في الأعوام السابقة وتساعد دراسة هذه المعلومات وإجراء مناقشات مع أفراد منشأة العميل على إلمام المراجع بأعمال العميل.

٣-٤. العوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية[١]:

للمنظمات المهنية دور فاعل بتطوير عمل المراجعة ورفع سويتها من خلال برامج عملها والأنظمة الداخلية التي تعمل وفقها والمتابعات العلمية والمهنية التي تطرأ على المهنة عالمياً.

ومن العوامل ندرج أهمها:

١-مدى وجود برامج رقابة الأداء المهني :

أحدثت في كل دول العالم منظمات مهنية يختص بعضها بمهنة المراجعة حيث تتطور هذه المنظمات وتنمو وفقاً لمجموعة من الأسس منها:

١- طبيعة النظام الاقتصادي للدولة : فمهنة المراجعة تتسع بشكل كبير في حال كان النظام الاقتصادي رأسمالي ومبني وفقاً للحرية الاقتصادية مما يزيد من الشركات بأنواعها المختلفة من حيث الصيغة القانونية أو من حيث تنوع أعمالها من صناعية لتجارية لخدمية.

وتزداد الحاجة لنتائج المراجعة لكافة الأطراف المستفيدة من مدخرين لموردين لمقرضين ...الخ.

أما عندما تتجه الدولة باتجاه الاقتصاد الاشتراكي الذي يبنى على القطاع العام الذي يشكل عصب الحياة الاقتصادية لن نجد شركات بالسوية اللازمة بل سنجد قطاع اقتصادي خاص رديف يعتاش على ثغرات العام وتغلب عليه الصبغة الشخصية بشركات تضامن أو توصية بسيطة ... وبالتالي لا يوجد طلب على تقارير المراجعة فالرقابة الإدارية الحكومية منظمة ضمن هيئات حكومية تعمل وفقاً لأنظمة خاصة وتقاريرها غير معلنة وبالتالي فالمنظمة المهنية المختصة لن تكون بتطور دائم بل يقتصر دورها على وضع شكلي فقط .

---

[١] – طارق محمد حسنين، أحمد سباعي قطب – مرجع سابق.

٢- الوضع الاقتصادي للدولة : فالدول الغنية بالموارد الطبيعية كالنفط والذهب والغاز أو السياحية بما توفره من طبيعة مميزة أو لوجود تراث تاريخي أو أهمية جغرافية أو دينية وقد تجمع عدد من هذه المزايا مما ينعكس على دخلها القومي بشكل عام وعلى الدخل الفردي بالنتيجة مما يمكنها من التوسع بالمجالات التجارية والاقتصادية طبعاً بظل اقتصاد حر مما يستوجب تطور بعمل المراجعة لزيادة الحاجة لنتائجها وهذا سيؤدي بالنتيجة لنمو المنظمة المهنية المختصة لمواكبة حراك هذه الاقتصاديات .

أما الدول الفقيرة والتي يقل دخل الفرد فيها عن الحدود الدنيا التي حددت عالمياً لن تجذب الاستثمارات لها ولن تقوم فيها شركات أو فعاليات اقتصادية بالشكل الذي يتطلب تطوراً بالمراجعة ويزيد الاحتياج لنتائجها.

٣- السوية الثقافية والتعليمية للمجتمع : فالناحية التعليمية والثقافية لها دور مهم بالتطور الاقتصادي للبلد وبالتالي بتطور مهنة المراجعة فعندما تكون السوية التعليمية والثقافية دون المستوى المطلوب لن نجد تطوراً بمهنة المراجعة مهما كانت طبيعة أنظمتها أو مواردها والعكس صحيح فتوفر الوضع الثقافي الجيد والتعليمي المناسب مع الظروف الأخرى يمكن أن يشكل طلباً متزايداً على المراجعة وبالتالي يزيد من تطورها .

بالنتيجة إن ما ذكر سابقاً جزءاً أساسياً من عدة عوامل تشكل دافع أو كابح لنمو قطاع المراجعة فعند توفر الاقتصاد الحر والدخل الجيد والسوية الثقافية الجيدة واعتبارات أخرى من الدينية والاجتماعية والتربوية ... نحصل على مراجعة بسوية أعلى من خلال منظمة مهنية مشكلة بقوانين تمنحها صلاحيات واسعة بضبط عمل المراجعة وبمتابعته واتخاذ الإجراءات الرادعة تجاه المقصرين فيه كما تأخذ بعض الأنظمة قرارات بمنع أو قبول المراجع إلا من خلال المنظمات المهنية حصراً وتحجبه حتى عن مجالس الإدارة لديها التي تقتصر اختيارها على الأسماء التي تقررها هذه المنظمات المهنية من خلال قوائم سنوية تصدرها .

ولرفع ثقة المجتمع الاقتصادي للبلد بهذه المنظمة المهنية يتطلب منها تطوير مستمر لأدواتها وأنظمتها ومخرجاتها من خلال تنظيم برامج لرقابة الأداء المهني ويكون للمكاتب الحرية بالاشتراك أو عدمه مع هذه المنظمة المهنية فكلما كان برنامجها بسوية عالية والمنظمة تؤدي دورها المهني وفقاً لتطور المعايير الدولية تزداد ثقة المكاتب فيها فتشترك ببرامجها لرفع أداء المراجعة لديها وبالتالي ازدياد قبول المدخرين والمستثمرين لنتائج عملها من خلال ازدياد الثقة بهذه المكاتب وبالمجمل ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة بالدولة وعلى ثقة أكبر بنتائجها مما يحرك العجلة الاقتصادية بوتيرة أعلى لينعكس ذلك إيجاباً على دخل الأفراد.

٢- اهتمام المنظمات المهنية بالتطوير المستمر لمهنة المراجعة :

اشرنا سابقاً بأن المنظمات المهنية لمراجعة الحسابات يختلف نشاطها من حيث النوع والكم من بلد لآخر وذلك وفقاً لعدة ظروف لها أثر مباشر على نشاط المنظمة فإن توفرت الظروف الملائمة من حيث وجود اقتصاد سوق وفقاً لمسميات مختلفة ولكنه بالمحصلة حر اقتصادياً ومعتمد على أسلوب الشركات كمحرك لهذا الاقتصاد وتوفر أهمية لهذا البلد ينتج عنها دخل قومي فوق الوسط كأهمية سياحية أو جغرافية أو ثروات باطنية ... ومستوى التعليم أيضاً فوق الوسط مع تنوع ثقافي وفقاً لمراحل تاريخية طويلة عند توفر هذه الشروط كأسس أولية ولها دور مباشر بالعمل المحاسبي وتوابعه نرى أن المنظمات المهنية ألقي على مسؤوليتها عبء كبير يتوجب تنفيذه بالشكل الذي يؤمن حماية لكافة الأطراف المؤثرة والمتأثرة بنتائج المراجعة ولتقوم هذه المنظمات بدورها يتوجب عليها ما يلي :

١- دراسة واقع المراجعة بالدولة من خلال عدة معطيات تبنى وفقها الدراسة وهي:

آ – الشروط المطلوبة للحصول على مؤهل ممارسة المراجعة والشروط المستقبلية لمتابعة ممارسته.

ب – كتلة أو حجم الأسهم المطروحة بالأسواق المالية ووضع الشركات الطارحة.

ج- واقع التسليف والتمويل من خلال المنظمات المالية الداخلية أو الخارجية.

د- طبيعة الاستثمارات القائمة وآفاق تطورها.

هـ- الواقع التعليمي الأكاديمي بالبلد بجانبيه النظري والعملي.

ك – واقع القوانين الناظمة للحياة الاقتصادية ومدى وضوحها وشموليتها .

ل- واقع أداء أجهزة الدولة الإدارية من خلال خبرتها أو انتمائها أو فسادها.

م- ثقافة المراجعين الاقتصادية والاجتماعية والتربوية.

من خلال هذه المعطيات يمكن للمنظمة المهنية أن تجسد الأهداف التي ترغب بالوصول لها لتحقق أكبر ثقة ممكنة لنتائج المراجعة وقد يكون الواقع سيء بشكل عام ولعدم توفر شروط مناسبة لممارسة مراجعة صحيحة فتسعى المنظمة المهنية لوضع أهدافها وفقاً لأولويات تنسجم مع الضرورة وإمكانية المنظمة بتحقيق هذه الأهداف .

٣-مدى فعالية المنظمات المهنية في التدريب والتعليم المستمر:(١)

ترتبط جودة المراجعة ارتباطاً مباشراً بإمكانية المراجع وخبرته بالمراجعة بشكل عام وباختصاص الشركة موضوع المراجعة التي ينفذها ولرفع سوية المراجعة بشكل عام تسعى المنظمات المهنية لوضع آلية لعملها تتوافق مع الواقع الاقتصادي والتعليمي للبلد من خلال برامج للمتابعة لأداء شركات المراجعة من حيث التزامها بالمعايير الدولية وتأدية العمل ببذل العناية المهنية والحفاظ على حيادية قراراتها ونتائجها بما يضمن حقوق المستفيدين من التقارير التي تصدرها .

---

(١) – الإتحاد الدولي للمحاسبين: مرجع سابق.

وبرامج تضعها المنظمات في التدريب والتعليم المستمر: فالمراجع بحاجة دائمة لتطوير إمكانيته بما يتوافق مع تطور علوم المهنة ومع تطور القوانين والأنظمة فالمنظمات المهنية تضع برامجها التدريبية والتعليمية لتشمل عدد من الموضوعات من أهمها:

١- التعديلات الجديدة على المعايير الدولية : إن المعايير الدولية وضعت بتدرج ووفقاً لتطور الحاجة للمراجعة ولنطاق المراجعة ولسد ثغرات المراجعة بما أمكن والأهم لحفظ حق المراجع بالدفاع عن نتائجه في حال التزم بها ومنه فالحاجة كل يوم تتطور وفقاً لتطور العلوم بشكل عام ولتطور أدوات الإنتاج مما يرتب ضرورة إضافية لتعديل أو وضع شيء جديد يتوافق مع الحالات الجديدة التي لم تكن سابقاً وبالتالي فلا بد للمراجع من الإطلاع على جديد هذه المعايير إن كانت تعديلاً أو معيار جديد ليستطيع العمل في حال واجه الإشكاليات التي يطلبها التعديل أو الظروف الجديدة التي أوجدت المعيار الحديث .

فالإطلاع على حديث هذه المعايير مع توضيح وشرح من مختصين بسوية عالية يؤمن له تطور بخبرته مما ينعكس على أدائه .

٢- تعديلات القوانين أو صدور قوانين جديدة : إن المراجعة ترتبط بالأنظمة والقوانين حيث يراجع أولاً صحة العمل المالي قانوناً وفقاً للقانون العام ومن ثم لأنظمة الشركات وقراراتها ومنه فتعديل قانون الضريبة مثلاً يوجد حاجة ماسة له لفهم هذه التعديلات مع القرارات الملحقة به والمرتبطة بآلية تنفيذه مما يحفز المنظمة المهنية من تنظيم دورة تدريبية على آلية عمل القانون الجديد والثغرات الممكنة وأساليب تلافيها وكل ما يساعد المراجع على أداء عمله في ضوء هذا القانون بما يحفظ حقه وحقوق كافة الأطراف المستفيدة .

٣- دورات تعليمية للمتقدمين بطلبات الحصول على مؤهل المراجعة : فالدول عادةً تضع مجموعة من الشروط التي تتوجب توافرها لمنح الشهادة المهنية التي تسمح له بممارسة عمله وغالباً المتقدمين قد يكونوا مؤهلين من خلال الممارسة بقطاع دون آخر ، مما يجعل هذه الدورات ضرورية لرفع خبرته بكل نواحي واختصاصات المراجعة حيث سيكون الاختبار الذي تجريه الجهات الإدارية المعنية شاملاً لموضوعات المراجعة فالإجراءات المتبعة في سوريا تتضمن مرحلة تقديم الأوراق الثبوتية والخبرات الموثقة ثم يخضع المتقدم لاختبار بمواضيع متعددة ترتبط بالمراجعة والمحاسبة والقانون والمعلوماتية والإدارة .

ومنه فالتدريب والتأهيل المستمر من خلال دورات تنسجم مع تطور الأنظمة في البلد والتعديلات الدولية ضرورية لرفع كفاءة المراجعين التي ستنعكس على جودة المراجعة بالمحصلة.

٤- مدى فرض المنظمات المهنية عقوبات على المراجعين : (١)

إن فرض عقوبات من قبل المنظمة المهنية على المراجعين عند عدم تنفيذ المراجعة بالجودة الكافية من قبل المكاتب ضروري للمحافظة على سوية عالية بالجودة ولكن لتفرض هذه العقوبات يجب أن تتوفر مجموعة من العوامل وهي:

أ- أن تسمح القوانين الخاصة في الدولة بالعقوبات : فالمنظمات تحدث وفقاً لقوانين اقتصادية بالدولة فإن تضمنت هذه القوانين صلاحيات للمنظمة المهنية بالمتابعة والمحاسبة في حال التقصير وحددت سقوف لهذه العقوبات أمكن أن تنفذ المنظمة العقوبات الرادعة وبمستويات مختلفة للمقصرين من المكاتب نتيجة أداء عملهم بكفاية أقل من اللازم .

ب-أن يتضمن نظام المنظمة الداخلي تدرج بالعقوبات : لا يكفي أن يسمح القانون بعقوبات دون أن توصف هذه العقوبات وتدرج في نظام المنظمة الداخلي لتحقيق الهدف منها فالعقوبات ليست هدفاً وإنما وسيلة لتقويم تقصير يتبع من المكتب بإعادته للتنفيذ الصحيح لإنتاج مراجعة تحفظ حقوق كافة الأطراف.

ت-تدرج العقوبات من الخفيفة للشديدة :

يجب أن تكون العقوبات التي تتضمنها أنظمة المنظمات المهنية متدرجة تبدأ بعقوبات بسيطة قد يقتصر إجراءها على تنويه خطي من المنظمة للمكتب لتعديل أسلوب عمل معين يرتكب فيه تقصير بسيط ولا يؤثر فعلياً على النتائج .

لعقوبات شديدة جداً : تصل لإغلاق المكتب ومنعه من ممارسة المراجعة لفترات زمنية مختلفة حسب حجم التقصير وغالباً هذه العقوبات تكون بعد عدة عقوبات خفيفة لم تعدل بأداء المكتب الذي أصبح التقصير لديه بحالة تراكمية مما سبب نتائج بعيدة عن واقع المنشآت محل المراجعة وهذا سبب ضرر للأطراف المختلفة ،مما يقتضي عقوبة رادعة لتصحيح عمله .

ث-يجب توفر نظام تقييم لدى المنظمة لتحديد حجم التقصير والعقوبة التي تناسبه ونظام التقييم يرتبط بمجموعة من الأسس التي يستند لها مع درجات تختلف حسب أهمية الأساس ووفقاً لهذا النظام يتم تقييم عمل المكاتب وتصنف ضمن مجموعات تحددها أسس تصنيف التقييم ووفقاً للتصنيف الناتج يتخذ إجراء مناسب بالعقوبة أو المكافأة فمثلاً قد يحدد أن المكاتب التي تحصل على علامة /٩٠-١٠٠/ درجة هي مكاتب ممتازة الأداء وتعتبر تقاريرها ممثلة لواقع المنشآت محل المراجعة .

---

(١) – هشام محمد الصمادي، العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات – المجلة العلمية للتجارة والتمويل – العدد الأول ، المجلد الأول ٢٠٠٧ .

أما المكاتب التي تحصل على علامة مابين /١٠-٢٠/ درجة هي مكاتب مقصرة جداً وتقاريرها غير صحيحة وغير ممثلة لواقع بيانات المنشأة محل المراجعة مما يوجب ضرورة معاقبتها بشكل يتناسب مع هذا الواقع.

فالتقييم المعتمد على أسس علمية محددة يؤثر بتصحيح عمل المكاتب ويرفع من سوية المهنة أما عندما يعتمد التقييم على أسس شخصية ترتبط بتقديرات فردية غير منضبطة فإن هذا التقييم سيؤثر سلباً على عمل المكاتب نتيجة عدم العدالة بالقرارات الناتجة عن المنظمة .

وبالنتيجة فالعقوبة ضرورية لتصحيح الخطأ للمحافظة على الجودة على أن توّصف بشكل صحيح وتفرض بناءً على معطيات تقييم علمية ودون تحيز أو عدم موضوعية.

٣-٥. العوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية:

لمستخدمي القوائم المالية دور أساسي بجودة عملية المراجعة فالطلب المتزايد على القوائم المالية لكثرة المرتبطين بمضمونها من مساهمين لموردين لمقرضين ... دور في رفع مستوى الجودة فهؤلاء جميعاً سيتأثرون بشكل مباشر بنتائج المراجعة وتقرير المراجع هو الأساس لقراراتهم فيما يتعلق بالمنشأة وندرج فيما يلي أهم العوامل المرتبطة بهؤلاء[١]:

١-مدى الاعتماد على القوائم المالية في اتخاذ قرارات مستخدميها المختلفة:

عندما يعتمد المستخدمون الخارجيون بشكل كبير على القوائم المالية، سيكون من الضروري أن يتم تخفيض خطر المراجعة الممكن قبوله . وعندما يوجد اعتماد كبير على القوائم المالية يمكن أن يوجد ضرر اجتماعي كبير في حالة وقوع تحريفات جوهرية لم يتم اكتشافها في القوائم المالية ويمكن تبرير تكلفة الأدلة الإضافية بشكل أكبر يسراً عندما تكون خسائر مستخدمي القوائم المالية من التحريفات الجوهرية كبيراً جداً ويوجد عدة عوامل تعبر عن مؤشرات عدة لدرجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية الخارجية على القوائم المالية .

أ- حجم العميل : فكلما كانت العمليات التشغيلية لدى العميل تتسم بالكبر كلما كان استخدام القوائم المالية الخاصة به يتم على مستوى واسع ويتم قياس حجم العميل من خلال إجمالي الأصول أو إجمالي الإيراد وسيكون لذلك أثر على خطر المراجعة الممكن قبوله .

ب-توزيع الملكية : يتم الاعتماد على القوائم المالية في الشركات التي تطرح أسهمها إلى الاكتتاب العام من العديد من المستخدمين بالمقارنة مع الشركات المغلقة وتشمل الأطراف المهتمة بالشركات من النوع الأول : هيئة سوق المال من المحللين الماليين ، والرأي العام .

---

[١] - طارق محمد حسنين - أحمد سباعي قطب - مرجع سابق.

ت–طبيعة وقيمة الالتزامات: عندما يوجد بالقوائم المالية قيمة كبيرة للالتزامات سيتم استخدامها بواسطة عدد كبير من الدائنين الحاليين والمحتملين بالمقارنة مع قيمة الالتزامات الصغيرة.

فالجودة هي من أهم ما يعزز ثقة المستخدمين لتقارير المراجعة وبالتالي فالجودة ترتبط بتأثير متبادل مع المستخدمين فكلما زاد عدد مستخدمي التقارير زاد الطلب على جودة المراجعة لتعزيز الثقة بنتائج المراجعة وبالتالي تنافست المكاتب بتقديم أعلى جودة ممكنة والعكس صحيح فانخفاض عدد مستخدمي التقارير باتخاذ قراراتهم المالية سيخفض طلب المراجعة بشكل عام وبالتالي ستنخفض درجة الجودة .

٢–نسبة الدائنين لإجمالي الأصول بالمنشأة (الرافعة المالية):

وتعني نسبة الدائنون إلى إجمالي الأصول[1] ومن خلالها يمكن تحديد سياسة التمويل التي تتبعها الشركة فكلما ازدادت هذه النسبة دل ذلك على أن الشركة تعتمد التمويل الخارجي لنشاطاتها أما إذا كانت النسبة بسيطة أو معدومة فهذا يعني أن الشركة تعتمد على مواردها في تمويل نشاطاتها .

وأسلوب التمويل الخارجي له ميزات وعليه محاذير وعادةً تفضل الشركات اللجوء للتمويل الخارجي بمرحلة معينة بهدف تمويل نشاط لفترة محدودة ومن ثم تعيد التناسب المالي لمواردها بما يرجح رأسمالها عن اقتراضها.

ومن المعروف أن التمويل الخارجي يأخذ أشكال مختلفة وكلما زاد تمويل الشركة الخارجي زادت الرافعة المالية لديها وهذا الاعتماد على التمويل الخارجي بالشركات يعزز الحاجة للمراجعة ولجودة المراجعة فالطلب المتزايد على المراجعة من قبل المقرضين والموردين وباقي الممولين يعزز السعي من المراجعين لتقديم أداء بسوية عالية لرفع السمعة العملية للمكتب مما يزيد الطلب على عمله.

فالرافعة المالية تتناسب طرداً مع جودة المراجعة من خلال الدورة العملية التي تحصل بسوق المراجعة كما أن الحاجة لجودة المراجعة كبيرة لدى الشركات المقترضة.

فالمراجعة ذات الجودة العالية توضح للشركة واقعها المالي الحالي والمستقبلي والمشكلات التي تواجهها مما يجعل متخذي القرار فيها يدرسون الجوانب المختلفة لحالة الاقتراض وفقاً لإمكاناتهم المستقبلية ومنطلقين من بيانات دقيقة ومعلومات مراجعة جيدة الجودة أما إذا كانت نتائج المراجعة شكلية وإن العمل المحاسبي لم يكن بالدقة المناسبة أو تضمن ثغرات وأخطاء عن قصد أو غير قصد بحيث أظهرت واقع مالي أكبر من الحقيقي مما يجعل متخذي القرار يبنون قرارهم بشكل خاطئ وهذا يعرضهم لاحقاً لأخطار قد تحول دون إمكانية استمرارهم.

[1] – أحمد نور مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية – الدار الجامعية ١٩٨٧.

٣- عدد المُلاك (تشتت أو تركز الملكية)

تتنوع الشركات بأشكالها القانونية كما تتنوع بالنشاطات التي تمارسها .وبالتالي فالجودة المطلوبة للمراجعة أيضاً مقتصرة على ملاك هذه الشركات الذين غالباً يديرون الشركة بشكل مباشر وقد يقتصر حاجاتهم من المراجعة على جوانبها المالية لتقدم لهم مدى أمانة أو عدم أمانة المحاسب ، أما ما يخص توظيف أموالهم أو مشاريعهم وكيفية دراستها فكل هذا يعتمد حصراً عليهم من خلال خبراتهم المهنية أو التجارية بالموضوع الذي تمارسه الشركة [١].

ومنه فإن حصر الملكية أو تركزها بأيدي أشخاص مختصين أو ممارسين سيخفض الطلب على المراجعة وبالتالي فالجودة المرتبطة بحجم الطلب ستتأثر حتماً فنرى أن هذه الشركات غير محفزة لرفع جودة المراجعة .

أما شركات الأموال فإنها تأخذ شكلاً مختلف فهي أولاً تدار من قبل موظفين قد لا يملكون من أسهمها شيئاً.

ويقتصر عملهم على ما يفوضون به من مجلس إدارة الشركة الذي يمثل ملاَكها، وبالتالي فالحاجة لجودة المراجعة بمثل هذه الشركات كبير جداً ويمكن أن نوضحه بما يلي:

١- حاجة مجلس الإدارة لتقرير المراجع : إن مجلس الإدارة هو من يعين المراجع ويعطيه الصلاحية الكافية واللازمة لممارسة عمله دون أن يتأثر قراره أو يتعرض حياده وموضوعيته لأي معطل وذلك ليقدم للمجلس تقريره بعد أن يقوم بعملية المراجعة وفقاً لخطة يضعها وأسس يلتزم بها وتقريره هو الصورة المنقولة عن الشركة من خلال واقعها المالي والتجاري والاستثماري فهو تقييم للإدارة وعكس لواقع عملها فكلما كان التقرير بجودة أعلى أمكن الاستناد إليه باتخاذ القرارات اللازمة من مجلس الإدارة بخصوص الاستثمار أو الاحتياطات أو المكافآت أو العقوبات ....الخ.

٢- حاجة الملاّك لتقرير المراجعة: إن هذه الشركات يتألف رأسمالها من أسهم ويتم تداولها في سوق الأوراق المالية وترتبط قيمة هذه الأسهم بعمل الشركة ومدى نجاحها أو فشلها فكلما كان عائد الشركة من نشاطاتها أكبر كلما كان الإقبال على أسهمها المطروحة بالبورصة أكبر والعكس صحيح وارتفاع الطلب سيزيد من سعر السهم عن قيمته الدفترية وانخفاض الطلب سينقص سعره عن قيمته وكل هذه المعطيات التي تؤثر على قيمة السهم صعوداً أو هبوطاً هو من نتائج المراجعة وتقرير المراجع الذي توجب كافة القوانين المالية بالعالم نشره. فتقرير المراجع هو ما يوضح واقع الشركة ومدى دقة أرباحها وآفاق عمل الشركة والسياسات التي تتبعها ونظراً للأهمية الكبرى لهذه المعلومات للمساهمين الماليين الذين يقررون في ضوء

---

[١] – طارق محمد حسنين، أحمد سباعي قطب – دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين العدد ٦٠ عام ٢٠٠٣.– كلية التجارة – جامعة القاهرة.

التقرير الاحتفاظ بالأسهم أو التخلي عنها أو بالنسبة للمستثمرين الجدد الذين وفقاً للتقرير يقدمون على استثمار أموالهم بهذه الأسهم أو يحجمون . فنرى أن الطلب على جودة المراجعة مرتفع لدى هؤلاء المساهمين والمستثمرين فكلما كانت نتائج المراجعة أكثر تمثيلاً لواقع الشركة كان قرارهم أكثر دقة ونجاعة.

فتقرير المراجع ذو الجودة العالية هو المرجع الأول بالنسبة لهؤلاء باتخاذ قراراتهم الاقتصادية التي تنعكس على مدخراتهم الشخصية.

٣- حاجة الدائنين والمقرضين والموردين لتقرير المراجع: غالباً تتنوع أعمال شركات الأموال ويكون أرقام أعمالها كبيراً وبالتالي تدخل مجالات اقتراض من المصارف أو جهات مالية مختلفة كما أنها غالباً يكون لها تعاملات تجارية مع شركات منتجة أو مستوردة...

وهذه الشركات والمصارف لن تقدم تسهيلات دفع لمبالغ تقرضها أو لبضائع تبيعها لأجل في حال كان تقرير المراجع يشير لواقع سيئ بالشركة من حيث استثمارها لأموالها وآفاق تقدمها أو استمرارها وبالتالي فجودة المراجعة هي التي تعطي قرار هذه الشريحة الداعم المناسب لصحة قراراتها فإن كان تقرير المراجع لا يحظى بالجودة المطلوبة كانت كل القرارات التي قد يتخذها هؤلاء وفقاً لواقعهم التجاري غير دقيقة ، أما عندما يتصف التقرير بالجودة العالية وفقاً للخطوات التي نفذها المراجع والوقت الكافي الذي منحه للمراجعة يكون هو المرجع الأول لكافة المقرضين والموردين للشركة.

٤- حاجة الجهات الضريبية لتقرير المراجعة : إن كل دول العالم تلزم الشركات بشكل عام بضرورة تصديق نتائجها من مراجعي حسابات معتمدين لديها وذلك لإقرار أن هذه النتائج للشركة تمثل واقع فعلي وليس صوري وتعكس حقيقة الشركة وعندما يكون تقريره نظيفاً فإن الجهات الضريبية تقتصر تحصيلها على ضرائب محددة بالأرباح المعلن عنها وكلما أيقنت الجهات الضريبية أن المراجعة قد نفذت بجودة عالية قللت من مراجعتها وتدقيقها واعتمدت على نتائج المراجع كعامل أول بالقبول أو الرفض لما أعلن من أرباح.

ومنه فشركات الأموال التي فيها توسع بالملكية من خلال زيادة هؤلاء الملاّك سينعكس إيجاباً على المراجعة وعلى جودتها لما لهذه الجودة من أهمية باتخاذ القرارات الاقتصادية.

٤-مدى الاعتماد على السوق المالية لتمويل المشروعات:

تختلف مصادر تمويل الاستثمارات فمنها الداخلي من الأرباح التي تحتجزها الشركات لتطوير نشاطاتها أو إحداث نشاطات استثمارية جديدة.

ومنها الخارجي حيث يتم التمويل من عدة مصادر وبأشكال مختلفة [١] وندرج فيما يلي بعضاً منها:

---

[١] - صلاح السيد جودة - بورصة الأوراق المالية - دار الإشعاع الفني للطباعة والنشر عام ٢٠٠٠.

١- التمويل من الشركات المالية : تسعى بعض الشركات لتمويل استثماراتها الجديدة من خلال قروض متوسطة أو طويلة الأجل ومن ضمن الوثائق التي تقدم للحصول على القروض هو واقعها المالي الذي تبرزه الميزانيات وقوائم الدخل والنقدية وتقرير المراجعة الذي يتضمن تصديقاً للبيانات المالية وإظهار واقع الشركة وآفاق تطور عملها. وفي ضوء الوضع المالي للشركة وإمكانيتها على التسديد من عوائد توسيع نشاطها توافق الشركة على التمويل أو تعتذر عن ذلك .

٢- التمويل من الأسواق المالية: وهذا النوع من التمويل يمكن أن يأخذ شكلين:

أ – التمويل بإصدار سندات دين : فتلجأ بعض الشركات لأسلوب الاقتراض من خلال سندات دين تصدرها بمبالغ محددة لكل سند وبفائدة مناسبة تتوافق مع السوق المالية وهذه السندات لتلقى الرواج المطلوب يتطلب أن تنشر الشركة آخر ميزانية معتمدة مع تقرير لمراجع الحسابات الذي يتضمن واقع الشركة وآفاقها المستقبلية وفي ضوء تقرير المراجع، يمكن أن تلقى هذه السندات القبول أو عدمه .

ب – التمويل بإصدار أسهم جديدة : أحياناً تفضل الهيئة العامة للشركة أو الإدارة حسب نوع الشركة أن تلجأ لزيادة رأسمالها بدلاً من الاقتراض والأعباء التي قد يرتبها فتصدر أسهم جديدة بمقدار المبلغ الذي تحتاجه لتمويل استثمارها الجديد ويحدد السعر وفقاً لمدخرات الشركة المتراكمة وواقع المنشأة المالي فقد تصدر بعلاوة إصدار تتناسب مع تراكم المدخرات في السنوات السابقة ، .

وأيضاً تصدر الشركة الأسهم مع إعلانها لواقعها المالي فترفق بتقرير لمراجع الحسابات يوضح كافة جوانب الشركة وواقعها وآفاقها القادمة وفي ضوء تقرير المراجع يمكن الإقبال أو الإحجام على شراء الأسهم.

ومنه يتضح أن الاعتماد على سوق الأوراق المالية لتمويل المشروعات يؤثر بشكل مباشر على واقع المراجعة بحيث يزيد الطلب على نتائجها وكلما كانت نتائج المراجعة أكثر دقة كانت الثقة أكبر بها وأصبحت العامل الرئيسي باتخاذ قرار الاستثمار أو الإقراض وهذا الاعتماد أيضاً يوسع مسؤولية المراجع تجاه الأطراف المعنية بالسوق المالية مما يوجب عليه الحرص وبذل العناية المهنية بأداء عمله وفقاً لخطة مبرمجة بشكل دقيق مع توثيق كامل لكل ثبوتيات المراجعة وهذا ينعكس إيجاباً على المراجعة برفع سويتها وجودتها لتعزيز ثقة الأطراف المتعامل بنتائجها .

كما تمارس الجهات الإدارية المشرفة على السوق المالية دورها بالرقابة على جودة المراجعة ودقة نتائجها وذلك لأهميتها البالغة بكل نشاطات السوق المالية

لذا نراها تضع ضوابط معينة لقبول اعتماد المراجعين وغالباً تكون شروطها تتوافق مع الغايات المرجوة من نتائج المراجعة وفقاً لواقع السوق المالي وفي سوريا تم وضع شروط من قبل هيئة الأوراق والأسواق

المالية السورية لقبول المراجعين للعمل في السوق المالية التي لم تقلع بعد مما يشير لأهمية المراجعة والدور المنتظر منها لاحقاً في تطوير عمل السوق المالي وزيادة الاستثمارات فيها.

٤. الرقابة على جودة عملية المراجعة:

٤-١. الرقابة على جودة المراجعة في المعايير الدولية:

يهدف المعيار الدولي (٢٢٠)[١] لتوفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال السياسات والإجراءات العامة التي يتبعها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة والإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضاً عمليات المراجعة الفردية .

التزامات مكتب المراجعة:

أ - تنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة عملية المراجعة وتصحح للتأكد من أن كل المراجعات تتم حسب معايير المراجعة الدولية أو الوطنية .

ب - تتباين هذه السياسات والإجراءات من مكتب مراجعة لآخر وفقاً لحجم وطبيعة أعمال المكتب وانتشاره الجغرافي .

<u>سياسات رقابة الجودة :</u>

تتضمن هذه السياسات ما يلي :

أ - المتطلبات المهنية: التزام العاملين في مكتب المراجعة بأخلاقيات المهنة.

ب - المهارة والكفاءة: وهو التأهيل العلمي والعملي اللازم لأداء المراجعة بالعناية المهنية.

ج - توزيع مهام عملية المراجعة: توزيع الأعمال على أفراد يملكون التدريب والكفاءة.

د - الإشراف يجب أن يكون بالمكتب توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات

هـ - التشاور: يجب التشاور مع الآخرين من ذوي الخبرة المناسبة (داخل أو خارج المنشأة) عندما يتطلب الأمر ذلك.

و - قبول أو إنهاء العمل مع العملاء: يجب على المكتب إجراء تقييم للعملاء المحتملين ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة .

ز - الرقابة : يجب على المكتب أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة .

المراجعات الفردية:

على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة بما يتناسب مع سياسات وإجراءات المؤسسة وبالشكل الملائم لكل مراجعة فردية .

---

[١]- الاتحاد الدولي للمحاسبين: مرجع سابق.

وعلى المراجع ومساعديه ممن لهم مسؤولية الإشراف ، الأخذ بعين الاعتبار الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال الموكلة إليهم وذلك عند تقرير مدى التوجيه والإشراف والمتابعة المطلوبة لكل مساعد ويجب عدم إسناد عمل للمساعدين في حال عدم الكفاءة أو القناعة لدى المراجع بعدم الإمكانية بتنفيذه بالشكل اللازم .

التوجيه:

يحتاج المساعدون الذين تسند إليهم الأعمال لتوجيه ملائم ويتضمن التوجيه إعلام المساعدين بمسؤولياتهم وأهداف الإجراءات التي عليهم أدائها ويُعتبر برنامج المراجعة من الوسائل الهامة في توصيل إرشادات المراجعة إضافةً لتقديرات الوقت وخطة المراجعة .

الإشراف:

للإشراف صلة وثيقة بكل من التوجيه والمتابعة ويمكن أن يتضمن عناصر من كليهما.

يقوم الأشخاص المكلفون بالإشراف بالأعمال التالية :

١- مراقبة تقدم عملية المراجعة لدراسة ما تم انجازه ومدى كفاءة والتزام المساعدين بالتوجيهات.
٢- الإطلاع على الاستفسارات المحاسبية والتدقيقية الهامة التي ظهرت خلال عملية المراجعة ، وقيامهم بتقييم أهميتها وتعديل خطة المراجعة وبرنامجها بالشكل المناسب.
٣- تسوية كافة الاختلافات في الآراء المهنية بين الأفراد ودراسة مستوى التشاور الملائم .

المتابعة :

من الضروري متابعة العمل المنجز من قبل كل مساعد بواسطة أفراد لهم نفس الكفاءة على الأقل لمعرفة ما تم انجازه ومدى الالتزام بالبرامج الموضوعة ومدى التوثيق وما حققه من الأهداف الموضوعة للمراجعة .

وتشمل الأمور التي تحتاج إلى متابعة دورية ما يلي :

أ – الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة
ب – تقديرات المخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة
ج – توثيق أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والنتائج المستخلصة منها.
د- فحص القوائم المالية وقيود التسوية المقترحة وتقرير المراجع المقترح .

٤-٢. الرقابة على جودة المراجعة في المعايير الأمريكية [١] :

شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين عام ١٩٧٨ لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسؤولية مساعدة منشآت المراجعة على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة .

وتشمل رقابة الجودة من جانب المنشأة الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيامها بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء وتتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي لمنشأة المراجعة والإجراءات التي تقوم بها، وترتبط رقابة الجودة بشكل مباشر بمعايير المراجعة المتعارف عليها ولكنها تمثل نموذجاً مختلفاً عنها.

حيث يجب على المنشأة التأكد من أن عمليات المراجعة التي تنفذها يتم فيها إتباع المعايير المتعارف عليها وتتمثل رقابة الجودة بالإجراءات التي تقوم بها منشأة المراجعة لتنفيذ المعايير بكل عملية مراجعة وبالتالي تصمم أساليب رقابة الجودة لمنشأة المراجعة ككل.

وتتطلب النشرة رقم /٢٥/ من معايير المراجعة أن تضع منشأة المراجعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة ووفقاً لهذا المعيار يمكن أن يوفر نظام رقابة الجودة تأكيداً مناسباً وليس ضماناً بإتباع معايير المراجعة المتعارف عليها.

عناصر رقابة الجودة:

لم يحدد المعهد الأمريكي للمحاسبين إجراءات معينة لرقابة الجودة في منشأة المراجعة وتتوقف هذه الإجراءات على جوانب متعددة منها حجم منشأة المراجعة وطبيعة ممارسة العمل داخلها.

وقد عرفت لجنة معايير رقابة الجودة تسع عناصر لرقابة الجودة يجب أن تأخذها منشآت المراجعة في الاعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها، وفي أيار ١٩٩٦ خفض مجلس معايير المراجعة هذه العناصر إلى خمسة ابتداءً من:

عناصر رقابة الجودة:

١- **الحياد، الأمانة، الموضوعية:** فيجب أن تتوفر صفات الحياد بالشكل والواقع إضافة للأمانة والموضوعية بكل الأفراد الذين يقومون بأداء عملية المراجعة.

ولضمان توفر ذلك فيجب على منشأة المراجعة القيام بإجراء مناسب لتحقيق ذلك منها استبيان سنوي يشمل تساؤلات مثل امتلاك الأسهم أو عضوية مجلس الإدارة....ويجب أن يجيب كل الأفراد المكلفون بالمراجعة على هذه القائمة ليتم اتخاذ ما يلزم من المنشأة وفقاً للإجابات.

---

[١] الفين أرنيز، جيمس لوباك – المراجعة مدخل متكامل – ترجمة محمد محمد عبد القادر الدسيطي – جمهورية مصر العربية– دار المريخ.

٢- **إدارة الأفراد:** يجب على المنشأة أن تضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيداً مناسباً عن :

أ- توفر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء عمله بشكل جيد.

ب- تخصيص العمل على الأفراد الذين يتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر كاف من التدريب.

ج- يجب أن يتابع كافة الأفراد المكلفين بالمراجعة تطوير إمكاناتهم وخبراتهم من خلال برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية، وذلك لينجزوا الأعمال المكلفين بها بالجودة اللازمة.

د- عند ترقية بعض الأفراد يجب أن يتم ذلك وفقاً لمستوى تأهيلهم وذلك لإنجاز الأعمال المكلفين بها بالجودة المطلوبة.

والإجراء الممكن اتخاذه لتحقيق هذا العنصر تقييم كل مراجع في كل عملية مراجعة من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.

٣- **قبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة:** يجب وضع الأسس التي يمكن من خلالها تقرير قبول و الاستمرار في التعامل مع العميل ويجب أن تقلل هذه الأسس من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم للأمانة ويجب أن تباشر المنشأة العمل في حالات المراجعة التي يمكن أدائها بما يتفق مع الكفاءة المهنية.

فمثلاً تصمم المنشأة إطار لتقييم العميل يشمل التعامل مع تعليقات المراجع السابق وتقييم الإدارة، ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبلت المنشأة التعامل معه.

٤- **أداء عملية المراجعة:** يجب وضع الآليات التي توفر التأكد من أن ما قام به المراجعين يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في المنشأة.

فمثلاً أن تجد المنشأة مدير للمحاسبة والمراجعة لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات المراجعة قبل استكمالها.

٥- **المتابعة أو المراقبة:** يجب وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن باقي عناصر الجودة الأربعة الأخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال.

ومثال للإجراء الذي قد تتبعه المنشأة أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات الرقابة سنوياً على الأقل للتحقق من مدى التزام منشأة المراجعة بها.

أنشأ المعهد الأمريكي قسم منشآت المراجعة وأوجد قطاعين هما:

١- قطاع هيئة سوق المال SEC .

٢- قطاع الشركات الخاصة.

والهدف من هذا التقسيم تحسين جودة الممارسة داخل منشآت المراجعة بما يتفق مع معايير رقابة الجودة الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين.

ويوجد في كل قطاع متطلبات خاصة لقبول الأعضاء فيه كما توجد سلطات لتوقيع عقوبات على عدم الالتزام من قبل الأعضاء.

ويمكن لمنشأة المراجعة أن تنضم لقطاع واحد أو للقطاعين معاً أو لا تنضم لأي منهم.

فإذا قامت منشأة المراجعة بمراجعة شركة عامة واحدة أو أكثر يجب عليها الانضمام إلى قطاع هيئة سوق المال.

وقد آثار وجود القطاعات جدلاً ملحوظاً في مهنة المراجعة فالبعض رأى وجوب إجراء تعديل لتحسين التنظيم الذاتي ورأى البعض الآخر إنشاء فئتين من منشآت المراجعة مع وجود متطلبات أداء أقل جودة للمنشآت التي لا تتمتع بالعضوية في هيئة سوق المال.

ويجب توافر المتطلبات التالية حتى يمكن لمنشأة المراجعة أن تنضم إلى قطاع هيئة سوق المال (تتعلق المتطلبات الثلاث الأولى أيضاً بقطاع الشركات الخاصة وهي متطلبات ذات درجة مرتفعة من الأهمية).

١- الالتزام بمعايير رقابة الجودة: يجب أن تلتزم منشآت المراجعة بمعايير رقابة الجودة.

٢- إجراء فحص النظير الإلزامي: فيجب أن يجرى في كل منشأة مراجعة فحصاً دورياً لرقابة الجودة وممارسة المراجعة والمحاسبة بها بواسطة منشأة مراجعة أخرى.

٣- التعليم المستمر: يجب أن يحصل كل مراجع داخل منشآت المحاسبة على /١٢٠ ساعة/ من التعليم المهني المستمر كل ثلاث سنوات.

٤- تعاقب الشركاء: يجب تعيين شريك جديد للمراجعة في كل عملية مراجعة يتم التعامل فيها مع هيئة سوق المال إذا كان هناك شريكاً آخر مكلف بالعملية لمدة /٧ سنوات/ متتالية، ويتم منع هذا الشريك من العودة إلى مراجعة القوائم المالية لنفس العميل لمدة سنتين على الأقل، ويمكن إعفاء المنشآت الصغيرة من هذه المتطلبات.

٥- فحص الشريك المتزامن: يجب فحص عمليات المراجعة قبل التقرير من شريك آخر في منشأة المراجعة بخلاف الشريك الذي يقود عملية المراجعة.

٦- تحريم القيام بخدمات معينة: يجب أن تحجم شركات المراجعة عن أداء خدمات معينة من الخدمات الاستشارية للإدارة من العملاء من الشركات العامة.

٧- التقرير عن عدم الاتفاق مع الإدارة: يجب على المراجع أن يبلغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة في كل منشأة مسجلة بهيئة سوق المال عن طبيعة الخلافات مع الإدارة في جوانب المحاسبة والمراجعة والإفصاح عنها.

٨- التقرير عن الخدمات الاستشارية للإدارة: يجب على المراجع إبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة في كل شركة مسجلة بهيئة سوق المال عن أنواع الخدمات الاستشارية التي تم تقديمها للإدارة خلال السنة التي تم إجراء المراجعة فيها وإجمالي الأجور التي تم الحصول عليها مقابل هذه الخدمات.

٤-٣. مقارنة الرقابة على جودة المراجعة بالمعايير الدولية والمعايير الأمريكية:

بعد أن وضحنا الرقابة على جودة عملية المراجعة في المعايير الدولية الرقابة على جودة عملية المراجعة (في المعايير الأمريكية) يتضح أن مضمون النوعين من المعايير واحد فكلاهما يتطلب:

١- الالتزام بمعايير المراجعة.

٢- الالتزام بالأخلاقيات المهنية من حياد، أمانة، موضوعية.

٣- التأهيل العلمي والعملي: لتكون سوية المراجع العلمية والعملية بالمستوى اللازم لتأدية المراجعة بالجودة المطلوبة

٤- الإشراف على عمليات المراجعة: وهو الجانب الذي يضمن تأدية المراجعة بالجودة اللازمة من خلال سياسات الرقابة التي تنظمها المكاتب وفقاً لحجومها وهياكلها الإدارية.

٥- تقييم العملاء المحتملين ومتابعة الحاليين: وهذا التقييم مهم جداً لمرحلة العمل اللاحقة من خلال فريق المراجعة وتعاون العميل معه، فكلما كان التعاون أكثر إيجابية كانت النتائج بالجودة المطلوبة.

وهذه الأسس الرئيسية لعملية المراجعة ترك آلية تطبيقها للمكاتب وفقاً لسياسات وإجراءات تقوم بها.

ولاحظنا أن تطبيق معيار الجودة بالولايات المتحدة قد أوجد نوعاً من التوصيف للإجراء وألزم به قانوناً.

أولاً- الإشراف على عملية المراجعة: فقد ألزم بفحص عملية المراجعة قبل التقرير من شريك آخر في منشأة المراجعة غير الشريك الذي قام بقيادة عملية المراجعة.

وأوجد فحص النظير: وهو أن تراجع مكاتب المراجعة من مكاتب أو شركات أخرى لتقييم واقعها ودقة أدائها والتقارير التي تصدر عنها.

ثانياً- التأهيل والتدريب: فقد حددت بالقوانين أن لا تقل ساعات التأهيل للمراجع عن ١٢٠ ساعة كل ثلاث سنوات وذلك ليتمكن من متابعة عمله بالكفاءة اللازمة لتقديم مراجعة بالجودة المطلوبة.

<u>ثالثاً</u>- الحرص على الأخلاقيات المهنية: فقد حدد مدة قصوى لعمل المراجع لذات المنشأة بسبع سنوات ويمنع عودته للمنشأة قبل سنتين من الانقطاع عنها.

<u>رابعاً</u>- الإفصاح: وقد تم إعطائه أهمية كبيرة من خلال إلزام المراجع بإبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة عن طبيعة الخلافات مع الإدارة في جوانب المحاسبة والمراجعة، وعن أنواع الخدمات الاستشارية التي تم تقديمها للإدارة خلال السنة التي تم إجراء المراجعة فيها والأجور التي حصل عليها.

الفصل الثالث – واقع مهنة المراجعة في سوريا

١- التطور التاريخي للمهنة

يمكن تمييز ست فترات هامة في التطور التاريخي لسورية:

١- الاحتلال العثماني من عام ١٥١٦ لغاية عام ١٩١٦.
٢- الانتداب الفرنسي من عام ١٩٢٠ ولغاية عام ١٩٤٦.
٣- فترة ما بعد الاستقلال ١٩٤٦ ولغاية ١٩٦١.
٤- فترة ما بعد الوحدة ١٩٦١ ولغاية ١٩٧٠.
٥- فترة الاستقرار من ١٩٧٠ ولغاية ٢٠٠٠.
٦- فترة تطوير القوانين ٢٠٠٠ ولغاية تاريخه.

تأثرت مهنة المحاسبة في سورية خلال الفترات الثلاث الأولى بالنماذج الخارجية بينما كانت تأثيرات الاقتصاد الوطني مسيطرة في الفترات الثلاث الأخيرة.

١ – الاحتلال العثماني من عام ١٥١٦ لغاية عام ١٩١٦.

لم تكن سورية خلال الاحتلال العثماني الذي دام أربعمائة عام وحدة سياسية مميزة في الشرق الأوسط، حيث كانت العلاقات الإقطاعية مسيطرة على الحياة الاقتصادية ولم يكن هناك آثار لمهنة المراجعة خلال هذه الفترة في سورية لأن السياسة الاستعمارية كانت تمنع أية صيغة من صيغ التعليم أو التطوير في المناطق المستعمرة. وزاول بعض الموظفين العثمانيين نوعاً من المراجعة لتأكيد المجموع الكلي للضرائب المفروضة على الفلاحين في المستعمرات، وفي عام ١٨٥٠ صدر القانون التجاري العثماني متضمناً تشريعات المحاسبة وكان متأثراً لحد كبير بالقانون التجاري الفرنسي.[1]

٢ – الانتداب الفرنسي من عام ١٩٢٠ ولغاية عام ١٩٤٦ .

لم يكن لمهنة المراجعة المكانة المناسبة في ظل الاحتلال الفرنسي حيث لم تكن مهنة المراجعة متطورة في فرنسا في ذلك الوقت ولم تحاول السلطات الفرنسية إجراء تغييرات في القانون التجاري العثماني المطبق في سوريا منذ عام ١٨٥٠ وهذا القانون عبارة عن ترجمة ضعيفة ومشوهة للقانون التجاري الفرنسي لعام ١٨٠٧م.

وخلال هذه الفترة تطورت بعض الصناعات مما زاد عدد الشركات بالإضافة للشركات والاستثمارات الفردية، وكان المراجعون الفرنسيون يأتون إلى سورية لمراجعة البيانات المالية للشركات التي تملكها رؤوس

[1] Abdulraouf, R, April 2007. The Transferability of Business Risk Audit Approach to the Developing Countries: The Case of Syria, ESM/IAE University of Metz, France,

أموال أجنبية بشكل كلي أو جزئي، وتأثرت البنى الإدارية والتشريعية والمهنية في سورية بنظرائها الفرنسيين آنذاك نتيجة الانتداب الفرنسي .

٣- فترة ما بعد الاستقلال من عام ١٩٤٦ ولغاية ١٩٦١.

لم تكن الحياة السياسية مستقرة بعد الاستقلال، وتبع الاستقلال تطوراً اقتصادياً سريعاً وازداد عدد الشركات وتطورت بعض الصناعات المحلية، الشيء الذي أضعف العلاقات الإقطاعية لصالح السمات الرأسمالية، وأصدر القانون التجاري السوري عام ١٩٤٩ لذي تنبه فيه المشرع إلى أهمية دور المحاسبين القانونيين وألقى على عاتقهم مسؤوليات كبيرة حيث خصص لهم فصلاً كاملاً في القانون (الفصل التاسع) الذي حدد فيه طريقة اختيار المحاسبين القانونيين وواجباتهم المهنية والمسلكية ومسؤولياتهم.

وشدد قانون العقوبات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /١٤٨/ تاريخ ١٩٤٩/٦/٢٤ على تحميل المحاسب القانوني مسؤولية قانونية وفرض بمادته /٤٤٧/ عقوبة الأشغال الشاقة خمس سنوات على الأقل لكل من فوض إليه المصادقة على صحة سند أو إمضاء أو خاتم وصادق على وقائع كاذبة على أنها صحيحة أو وقائع غير معترف بها على أنها معترف بها أو بتحريفه واقعة أخرى بإغفاله أمراً أو إيراده على وجه غير صحيح.

وتوحدت سورية مع مصر مشكلتين الجمهورية العربية المتحدة في شباط عام ١٩٥٨ لأن لسورية ومصر سياسات وطنية متشابهة ومن أجل تعزيز موقفهم من المنطقة وتم تأميم القسم الأكبر من الشركات الخاصة الكبرى خلال فترة الوحدة مع مصر مما أدى إلى تعزيز سيطرة الدولة على الحياة الاقتصادية وتوقف تطور العلاقات الرأسمالية، ولأن مهنة المحاسبة كانت أكثر تطوراً في مصر طورت الوحدة الإطار الشرعي للمهنة في سورية و أضافت بعض السمات الأنغلو- سكسونية للمحاسبة، كما نظم المرسوم رقم /١١٠٩/ عام ١٩٥٨[١] المهنة وقواعدها في سورية وأسس جمعية المحاسبين القانونيين وحدد الشروط الواجب توافرها في المتقدمين لنيل درجة المحاسب القانوني وواجباته. وعدل القرار /١٤٤/ الصادر عام ١٩٦١ [٢] بعض أحكام القرار /١١٠٩/ لعام ١٩٥٨.

٤- فترة ما بعد الوحدة ١٩٦١ ولغاية ١٩٧٠ .

رغم المسيرة الواحدة للدولتين إلا أن هذه الوحدة لم تدم وانفصلت الدولتان وتابعت الحكومة سياسة التأميم التي أضعفت القطاع الخاص إلا أن شركات القطاع العام سجلت أداءً جيداً وخلقت فرص عمل كثيرة،[٣]

---

[١]: قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة، رقم ١١٠٩، بشأن نظام المحاسبين القانونيين بالإقليم السوري، تاريخ ١٨/٩/ ١٩٥٨،

[٢]: قرار نائب رئيس الجمهورية العربية المتحدة رقم ١٤٤، بتعديل بعض أحكام قرار رئيس الجمهورية رقم ١١٠٩ لسنة ١٩٥٨ بشأن نظام المحاسبين القانونيين بالإقليم السوري، تاريخ ١٩٦١/٤/١٦.
انظر الملاحق ١١٠٩ و ١٤٤

[٣] Abdulraouf, R, April 2007. The Transferability of Business Risk Audit Approach to the Developing Countries: The Case of Syria, ESM/IAE University of Metz, France,

وشكّل المرسوم رقم /٩٣/ الصادر عام ١٩٦٧ الجهاز المركزي للرقابة المالية لمراجعة أداء الشركات الحكومية وبياناتها المالية [١]. وكذلك قضى المرسوم رقم /٢٥٧١ / تاريخ ١٩٦٨ ملاك الجهاز المركزي للرقابة المالية ومهامه" تمارس إدارة الرقابة المالية على هيئات القطاع العام الاقتصادي".[٢]

٥- الفترة الحديثة من ١٩٧٠ ولغاية ٢٠٠٠.

بدأت الفترة الحديثة في سورية عام ١٩٧٠ نتيجة لاستقرار الحياة السياسية في تلك الفترة، وأحدث الأداء العالي للقطاع العام نموا ملحوظاً في الاقتصاد. وأنشئ النظام المحاسبي الموحد للقطاع العام سنة ١٩٧٤ ورغم أنّ الحصار الاقتصادي الذي فرضته الولايات المتحدة على سورية أضعف اقتصادها خلال الثمانينيات – مما جعل الحكومة تدرك خلال التسعينيات أن القطاع العام لن يستطيع قيادة عملية التطوير لوحده خصوصاً أن الأداء في الشركات الحكومية تدرك بوضوح بالإضافة للفائض العمالي فيها، وتم تبني بعض السياسات الليبرالية وإصدار قانون الاستثمار رقم ١٠ عام ١٩٩١.

وأصدرت وزارة التموين والتجارة الداخلية عام ١٩٩١ تعميماً اشترطت في المحاسب القانوني الذي يفتش حسابات شركة مساهمة أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين القانونيين التي أصدرت عام ١٩٩٠ ميثاقاً مهنياً تضمن قواعد السلوك المهني والمعايير المهنية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

٦- ثورة القوانين ٢٠٠٣ ولغاية اليوم.

بدأت الحكومة بالتوجه نحو اقتصاد السوق وذلك عن طريق تبنيها سياسات تحررية كبيرة وتمثل ذلك بالمصادقة على المصارف الخاصة عام ٢٠٠١ وتشكيل لجنة البورصة والأسهم عام ٢٠٠٤، كما سنت الحكومة تغييرات عميقة في القوانين التجارية وقوانين الضرائب وقانون النظام المحاسبي ودليل الحسابات ٢٠٠٧,

٣- القوانين والأحكام الناظمة للمهنة:

لقد حمّلت التشريعات والقوانين في سورية مسؤوليات كبيرة للمحاسبين القانونيين ومنها: قانون التجارة وقانون ضريبة الدخل وقانون الاستثمار وقوانين المصارف والتأمين والوساطة المالية وقانون النقد والتسليف وأنظمة الجمعيات وهيئة الأوراق المالية والمرسوم التشريعي رقم /٦١/ وغيرها...

من خلال استعراض هذه القوانين تظهر أهمية دور المحاسبين القانونيين في عملية البناء والتنمية الاقتصادية كونهم يقدمون خبرات ذات مصداقية يعتمد عليها المستثمرون والاقتصاديون ووزارة المالية مما يسهل عملية اتخاذ القرارات السليمة للاستثمار والتحديث والتطوير.

فيما يلي التشريعات والقوانين والقرارات المساهمة في إبراز الحاجة إلى مهنة المراجعة ومتطلباتها:

[١]: المرسوم التشريعي ٩٣، عام ١٩٦٧، قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية.

[٢] المرسوم التشريعي رقم ٢٥٧١، البند ٢، المادة ٩، تاريخ ١٩٦٨/١١/١٢.

١ – قانون ٢٤ عام ٢٠٠٣:

نصت المادة ١٧:

أ – على المكلفين المعددين في المادة /٢/ من هذا القانون أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد (١٣ و ١٤ و ١٥ و ٢٣) من هذا القانون **معتمدة من قبل محاسب قانوني** مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية.

ب - تتم بقرار من وزير المالية , الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين المشار إليهم بالفقرة (أ) السابقة , الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي.

ج - إذا قدم المكلف بيانات غير معتمدة وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من هذه المادة يبلغ إنذاراً بالامتثال , فإن لم يمتثل لذلك خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار فلا يعتد بالبيان غير المعتمد ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها ١٠%منها وتخفض هذه الغرامة إلى ٥ %إذا امتثل خلال المهلة المذكورة .

٢ – قانون رقم / ٢ / عام ٢٠٠٤:[١]

نصت المادة / ١١/ من قانون الشركات العامة في الفقرة / ٢ / على دور الجهاز المركزي في إعداد الحسابات الختامية:

أ – إقرار الميزانية الختامية السنوية وحساب الأرباح والخسائر للمؤسسة العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها وتقويم أدائها وإبراء ذمة أعضاء مجالس إدارتها ولجانها الإدارية ويعتبر مجلس الإدارة في هذه الحالة بمثابة الهيئة العامة للمساهمين بالمعنى المقصود في قانون التجارة السوري على أن ينضم إليه مندوب عن الجهاز المركزي للرقابة المالية وتطبق فيما يتعلق بمسؤولية أعضاء مجالس الإدارة واللجان الإدارية الأحكام المنصوص عليها في قانون التجارة السوري وذلك في كل ما لم يرد عليه نص في هذا القانون. ويتم إبراء ذمم كل من مجلس إدارة المؤسسة واللجنة الإدارية للشركة العامة أو المنشأة العامة أو عدم إبراء ذممهم – حسب الحال – بعد الاطلاع على قرارات القبول الصادرة عن الجهاز المركزي للرقابة المالية وتقارير مؤشرات تقويم أداء السنوي خلال مدة لا تزيد عن ثلاث سنوات من تاريخ إصدار قرار القبول العائد للسنة المالية المعنية.

ب– تطبق الأسس والأحكام المحددة في الفقرة (أ) من هذه المادة على الشركات العامة والمنشآت العامة التي تتبع الوزير مباشرة عند إقرار الميزانية الختامية وحساب الأرباح والخسائر وإبراء أو عدم إبراء ذمة لجانها الإدارية وذلك باجتماع للجنتها الإدارية يعقد برئاسة الوزير المختص على أن ينضم إليه مندوب عن الجهاز المركزي للرقابة المالية.

---

[١]: وزارة المالية، قانون الشركات العامة والمنشآت العامة الصادر في ٢٠٠٤/١٢/٣٠.

٣- القانون رقم ٢٢ لعام ٢٠٠٥: [١]

المادة /٦/ تخضع لإشراف ورقابة الهيئة وفقا لأحكام هذا القانون, والأنظمة والتعليمات, والقرارات الصادرة بمقتضاه الجهات التالية:

١- الشركات المصدرة للأوراق المالية.

٢- شركات الخدمات والاستشارات والوساطة المالية المرخص لها.

٣- مصارف وشركات الاستثمار وصناديق الاستثمار المشترك المرخص لها.

٤- الأسواق المالية.

٥- شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة.

شكّل القانون ٢٢ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية نقلة نوعية (في إطاره ومحتواه) للحياة الاقتصادية, ومن الطبيعي أن يشكل تطوراً كبيراً لدور مراجع الحسابات في تحديد الواجبات المطلوبة والمسؤوليات المترتبة عليه وغدت شركات ومكاتب المحاسبة المعتمدة من الهيئة خاضعة لإشراف الهيئة ورقابتها.[٢]

٤- المرسوم التشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٦:[٣]

عدل المرسوم القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ الخاص بالضرائب حيث أوجب أن يقدم المكلفون بيانات أرباحهم معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة.

٥- قرار ٣٩٤٣ عام ٢٠٠٦:

ولقد رسم القانون ومن خلال قرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /٣٩٤٣/ لعام ٢٠٠٦ نظام الإفصاح الواجب التقيد به في اعتماد معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وبما يجب أن يتضمنه تقرير مراجع الحسابات. ضرورة تقيده بقواعد السلوك المهني الدولية كما أن الهيئة تقوم بإعداد جدول لمراجعي الحسابات المعتمدين من قبلها والمرخص لهم بممارسة أنشطة مراجعة وتدقيق حسابات الشركات المصدرة للأوراق المالية والجهات الأخرى الخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة وفقاً لنظام اعتماد مراجعي الحسابات الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /٣٩٤٤/ لعام ٢٠٠٦ الذي أكد على عدة أمور نذكر منها:

- أن مراجع الحسابات المعتمد يمكن أن يكون شخصاً اعتبارياً " شركة سورية إضافة للشخص الطبيعي".
- تفرغ مراجع الحسابات ضماناً لاستقلاله.
- توفر مدة مزاولة لا تقل عن ٥ سنوات ولأعمال تدقيق الحسابات وأن يعمل لديه محاسب قانوني آخر إن كان شخصية طبيعية ولوحده.

---

[١]: وزارة المالية، قانون رقم /٢٢/، القانون الخاص بالأوراق والأسواق المالية، عام ٢٠٠٥.

[٢]: يونس، عبد اللطيف، عام ٢٠٠٨ http://thawra.alwehda.gov.sy/_print_veiw.asp?

[٣]: وزارة المالية، ٢٠٠٦ تضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام٢٠٠٣.

هذه الشروط جاءت خطوة متقدمة في أسلوب مزاولة المهنة, وضماناً لدقة البيانات والتقارير المالية كما فرض قانون الهيئة عقوبات على مراجعي الحسابات وعقوبات قانونية صارمة عند الإخلال وعدم بذل العناية المهنية الكافية.

٦- المرسوم التشريعي رقم ٦١ تاريخ ١/١٠/٢٠٠٧:[١]

تضمن المرسوم التشريعي بالمادة /٤/ ما يلي:

١- إرفاق ميزانية الشركة طالبة التحويل لكل سنة من السنوات الثلاث الأخيرة المقدمة للدوائر المالية مصدقة من مراجع حسابات الشركة.

٢- تقرير من جهة محاسبية سورية ذات خبرة أو من شركة محاسبة دولية مسجلة في وزارة الاقتصاد و التجارة و معتمدة بموجب لائحة تصدر عن وزارة المالية لهذه الغاية يتضمن تقديراً فعلياً لقيمة الشركة وبياناً بموجوداتها ومطالبيها بتاريخ التحويل.

٣- لائحة صادرة عن **مراجع حسابات** الشركة تتضمن أسماء دائني الشركة ومقدار دين كل منهم وعناوينهم.

الفقرة (ب) من نفس المادة: يحق لأي شركة تضامنية أو توصية أن تغير شكلها القانوني بتحويله إلى شركة محدودة المسؤولية أو شركة مساهمة بإتباع عدد من الإجراءات منها:

تقديم ميزانية الشركة طالبة التحويل عن كل سنة من السنوات الثلاث الأخيرة المقدمة للدوائر المالية، مصدقة من محاسب قانوني.

المادة -١:

أ- يحق لأي مؤسسة فردية أو شركة، إعادة تقويم أصولها الثابتة بما فيها العقارات بما يتناسب مع قيمها الفعلية بتاريخ إعادة التقويم.

ب- إذا لم يترافق مع عملية إعادة التقويم تغيير في الشكل القانوني أو اندماج للمؤسسة أو الشركة فيجب على المكلّف للاستفادة من أحكام هذا المرسوم التشريعي تقديم طلب إعادة التقويم إلى الدوائر المالية مرفقاً به الميزانية الختامية المقدمة للدوائر المالية قبل إعادة التقويم و ميزانية إعادة التقويم **مصادق عليها من قبل جهة محاسبية سورية ذات خبرة أو من شركة محاسبة دولية مسجلة في وزارة الاقتصاد و التجارة و معتمدة بموجب لائحة تصدر عن وزارة المالية.**

ت- إذا ترافقت عملية إعادة التقويم مع عملية التحوّل في الشكل القانوني للمؤسسة أو الشركة خضعت للأحكام الواردة في هذا المرسوم التشريعي بحسب كيان المؤسسة أو الشركة المراد التحول إليها .

ث- في حال الثبوت لدى القضاء بحكم مبرم عدم صحة القيم الواردة في ميزانية إعادة التقويم المصادق عليها من الجهات المذكورة في الفقرة الثانية من هذه المادة **تشطب الجهة المحاسبية المسئولة التي صادقت على هذه الميزانية من اللائحة المعتمدة من قبل وزارة المالية و تحرم من مزاولة مهنة المحاسب القانوني لمدة خمس سنوات بموجب قرار يصدر عن وزير الاقتصاد والتجارة.**

---

[١]: وزارة المالية، المرسوم التشريعي رقم /٦١/، المتعلق بإعادة تقويم الأصول الثابتة، تاريخ ١/١٠/٢٠٠٧.

٣- الجهات المسؤولة عن ممارسة المهنة والإشراف عليها:

تشرف على مهنة المراجعة في سوريا وتنظمها كل من:

١- وزارة الاقتصاد والتجارة:

من مهام الوزارة الترخيص لمكاتب وشركات المحاسبين القانونيين والدراسات بالتنسيق مع الجهات المختصة، وتتكفل الوزارة من خلال مديرية التجارة الداخلية- دائرة المحاسبين القانونيين ومكاتب الدراسات الاقتصادية بمنح شهادة المحاسب القانوني من خلال إعلان يصدر عنها يتضمن الشروط اللازمة من مؤهل علمي وخبرات مهنية، وبعد قبول الطلبات المقدمة والمحققة للشروط المطلوبة يتم الفحص من خلال لجنة خاصة تشارك فيها الجامعة، ويمنح الناجحون وثائقياً وتحريرياً شهادة محاسب قانوني تخوله لممارسة المهنة في الجمهورية العربية السورية.

وتتابع الوزارة دراسة المخالفات التي يقوم بها المحاسبين القانونيين المجازين والمحالة من الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش واتخاذ القرار اللازم بشأنهم، وتعد الوزارة الجدول السنوي للمحاسبين القانونيين.

٢- الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش:

هي هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء هدفها تحقيق رقابة فعالة على عمل إدارات الدولة ومؤسساتها المختلفة من أجل مجموعة أهداف منها: - تطوير العمل الإداري- حماية المال العام، وتمارس مجموعة من الاختصاصات منها:

- الرقابة الآنية على أداء المهمات من قبل العاملين في الجهات التابعة لرقابة الهيئة للوقاية من الخطأ والاستمرار عليه.
- التحقق من سلامة الإنفاق العام والتأكد من كفايته لتحقيق الأغراض المتوخاة وتجنيب الأموال العامة وممتلكات الشعب الهدر والضياع.
- تمكين (الإدارة) من الإحاطة بكيفية سير الأعمال في الجهات التابعة لها وضمن الولاية العامة للهيئة بما يكشف عن:
    - مواطن الخلل والهدر وأسباب قصور الإنتاج ودواعي عدم كفاية تنفيذ الخطط.
    - اقتراح أسباب تطوير العمل وزيادة الفعالية الإنتاجية.
    - إبداء الرأي في الحسابات الختامية.

تتألف الهيئة من مجلس أعلى وإدارة مركزية وإدارات فرعية:

- يعين رئيس الهيئة بموسوم ويعامل معاملة الوزراء في الصلاحيات والحقوق.
- يقدم رئيس الهيئة إلى (رئيس الجمهورية) و (مجلس الشعب) و (رئيس مجلس الوزراء) تقارير دورية تظهر أوضاع العمل في الجهات التابعة لرقابة الهيئة ومستوى أداء العاملين فيها وفاعلية العمل في الجهات التابعة لرقابة الهيئة ومستوى أداء العاملين فيها وفاعليته وتبين ما طلبت (الهيئة)

إلى السلطات الإدارية اتخاذه من إجراءات وما قدمت إليها من توصيات ومقترحات لمعالجة قصور النصوص والأنظمة ومدى انسجامها مع القوانين وثغرات الأداء وأخطائه ومدى استجابة السلطات المذكورة لهذه الطلبات والتوصيات والمقترحات.

- يتمتع بالحصانة العاملون بالتفتيش جميعاً ما عدا معاوني المفتشين.

وقد تضمن قانون الهيئة مجموعة من المواد تحافظ على استقلالية وموضوعية المفتش وتؤمن له تعويضات مناسبة وتمنعه من الحصول على أي تعويضات من الجهات التي يراجع فيها، وتحدد مواصفات علمية وعملية لارتقائه بالمستويات الوظيفية كما تتضمن القواعد الناظمة لمحاسبته في حال إخلاله بعمله.

٣- الجهاز المركزي للرقابة المالية [1]:

تم إحداثه في عام ١٩٦٧ بمرسوم تشريعي رقم /٩٣/ وعدل بقانون رقم /٦٤/ لعام ٢٠٠٣. و مسؤوليته التدخل والرقابة على كل عمل له أثر مالي ونقدي في القطاع الحكومي.

هو هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء وتهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتدقيق وتفتيش حساباتها وذلك على الوجه المبين في هذا المرسوم التشريعي .

٤- هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية:

أحدثت بموجب القانون /٢٢/ لعام ٢٠٠٥ كجهة ناظمة ترتبط برئيس مجلس الوزراء وتتمتع بالشخصية الاعتبارية وبالاستقلال المالي والإداري ويكون مقرها دمشق.

ومن أهداف الهيئة: حماية المواطنين والمستثمرين في الأوراق المالية من الممارسات غير العادلة أو غير السليمة أو التي تنطوي على احتيال أو غش أو تدليس أو تلاعب.

وأصدرت الهيئة القرار رقم /٣٩٤٤/ تاريخ ٢٠٠٦/٨/٢٨ المتضمن نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاصة لرقابة الهيئة وفيه:

مادة١- لا يجوز لأي جهة خاضعة لرقابة الهيئة تعيين أي مراجع حسابات لديها إلا من الأسماء المذكورة في قائمة مراجعي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية.

مادة٢- يشترط في مراجع الحسابات لإدراج اسمه في قائمة مراجعي الحسابات المعتمدين لدى الهيئة ما يلي:

أ- إذا كان شخصاً طبيعياً:

١. أن يكون حاصلاً على إجازة سارية المفعول في سورية لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات (محاسب قانوني).
٢. أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين القانونيين السورية.

---

[1]: وزارة المالية، المرسوم التشريعي رقم /٦٤/، قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، المادة ٢، عام ٢٠٠٣.

٣. أن يكون قد مارس المهنة لمدة خمس سنوات متتالية على الأقل بعد حصوله على إجازة مزاولة المهنة وتخفض المدة إلى سنتين إذا كان مراجع الحسابات حاصلاً على شهادة دولية من مستوى الأمريكية C.P.A أو الانكليزية C.A أو ما يعادلها.
٤. أن يعمل في مكتبه مراجع حسابات أو أكثر ممن تتوفر فيهم الشروط السابقة.
٥. أن يسدد بدل الاعتماد المحدد في نظام بدلات هيئة الأوراق والأسواق المالية.

ب- إذا كان شخصاً اعتبارياً:

١- أن يكون شركة سورية لمراجعة الحسابات مسجلة أصولاً.

٢- أن يكون الشركاء فيها ممن تتوفر فيهم الشروط المبينة في البنود ١و٢و٣ من الفقرة (أ) وأن يكون مدير الشركة من بين الشركاء فيها.

٣- لا يجوز الجمع بين مهمة مراجعة الحسابات وتولي المناصب العامة أو العمل في الحكومة أو الهيئات العامة أو وحدات الإدارة العامة والشركات العامة والخاصة أو المشتركة كما لا يجوز الجمع بين مهنة مراجع الحسابات وممارسة أي عمل تجاري أو مهنة أخرى، ويستثنى من ذلك التدريس في الجامعات والمعاهد العليا.

مادة٣- الأوراق الثبوتية المطلوبة ومنها خمسة تقارير مراجعة حسابات قام بإعدادها في شركات مساهمة .

مادة٤- يعين مراجع الحسابات لسنة مالية واحدة ولا يتم تعيين ذات المراجع لأكثر من أربع سنوات متتالية، ولا يجوز إعادة تعيينهم بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين ماليتين.

مادة٥- لا يحق لمراجع الحسابات القيام بأعمال إضافية في الشركة لا تدخل ضمن أعمال التدقيق والتي قد تؤثر على حياده أو استقلاليته.

مادة٦- ألزمت مراجع الحسابات بتطبيق المعايير الدولية والتقيد بالسلوك المهني وبتعليمات الهيئة وأن يبلغ عن أي مخالفة أو أمور ذات أثر سلبي.

المواد ٧-٨- تتضمن أسس وقواعد تقريره وإدراج رأيه مع تقريره.

المواد ٩-١٠- نظمت موضوع تبديل المراجع أو اعتذاره وألزمته باطلاع الهيئة على المبررات لذلك وضمن مدة لا تتجاوز الأسبوعين.

٥- جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا: [١]

أغراض الجمعية:

السعي لتنظيم مهنة المحاسبة وتفتيش الحسابات (المراجعة) في الجمهورية العربية السورية، ورفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها، وتحسين أساليب العمل المحاسبي والمراجعة وإرساؤه على قواعد صحيحة وأصول سليمة، وتنمية روح التعاون أعضاء الجمعية، والمساهمة في

---

[١]: وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل، مديرية الخدمات الاجتماعية، الرقم خ٣/٣٠٠٨، النظام الداخلي، المادة /٢/ عام ١٩٦١.

الأبحاث الاقتصادية والمالية وتشجيعها وخاصة ما يتعلق بمواضيع المحاسبة والمراجعة ومتابعة تطوراتها من الناحيتين العلمية والفنية، و تنظيم محاضرات ثقافية وعلمية وخاصة فيما يتعلق بالنواحي الاقتصادية والمالية.

٦- هيئة الإشراف على التأمين:

أحدثت بموجب المرسوم التشريعي رقم /٦٨/ لعام ٢٠٠٤ ومهمتها ممارسة الرقابة على شركات التأمين المرخص لها في سورية ومن ضمن الإجراءات الرقابية التي اتخذتها نظمت شروط وضوابط لعمل المحاسبين القانونيين في هذه الشركات بحيث يجب أن تعتمده الهيئة ليسمح لشركة التأمين تكليفه لديها ولحرص الهيئة على تقديم المراجع تقريره بسوية عالية، وضعت مجموعة من الشروط لاعتماده منها مرور سبع سنوات كحد أدنى على حصوله على إجازة المحاسب القانوني وأن يكون منتسب لجمعية المحاسبين القانونيين وأن يعمل في مكتبه مدقق حسابات واحد على الأقل بسوية مناسبة من الخبرة.
وأن لا يجمع بين مهنة التدقيق وأية مهنة أخرى وعدم تكليفه بذات الشركة لمدة تزيد عن ثلاث سنوات وعدم جواز الجمع بين أكثر من شركتين في نفس السنة وعدم قيامه بأية أعمال إضافية في الشركة لا تدخل في أعمال التدقيق والتي قد تؤثر على حياديته واستقلاله.

الفصل الرابع – الدراسة الميدانية

١. مقدمة:

تطور الواقع الاقتصادي المتسارع في سورية خلال العقد الأخير والانتقال لاقتصاد السوق الاجتماعية وتعديل واسع للقوانين الناظمة للحياة الاقتصادية جعل الحاجة ملحة لتطوير المراجعة من حيث الجودة لما لنتائجها من أثر مباشر على الواقع الاقتصادي، وتطوير الجودة يحتاج لمجموعة من العوامل أهمها الثقافة

والخبرة، ونظراً للفترة المحدودة التي مضت على هذه التغيرات فقد واجه الباحث صعوبة في الحصول على الآراء من المراجعين والمدراء الماليين، حيث اعتذر عدد كبير عن الإجابة لعدم الاطلاع على هذه العوامل.

وقد اعتمد الباحث على أسلوب الاستبيان وذلك بهدف التعرف على آراء المراجعين والمدراء الماليين بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة وتم توزيعه على مراجعين خارجيين وداخليين ومدراء ماليين.

٢. مجتمع الدراسة ووصف عيناته:

لتحقيق هدف هذه الدراسة تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى مجموعتين رئيسيتين:

- مجموعة مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين: تم انتقاء عينة من المحاسبين القانونيين المرخص لهم العمل في سورية كمراجعين خارجيين وقد بلغ عدد هذه العينة /٧٠/ فرداً وكذلك تم انتقاء عينة من المراجعين الداخليين العاملين في الشركات المساهمة وقد بلغ عددهم /٣٠/ وكان عدد الاستبيانات التي حصلنا عليها والصالحة للدراسة من المراجعين الخارجيين /٤٨/، ومن المراجعين الداخليين /١٨/، وبذلك يصبح المجموع /٦٦/ استبيان.
- مجموعة من المدراء الماليين: تم توزيع /٦٥/ استبانه على المدراء الماليين والمحاسبين الرئيسيين في الشركات المساهمة وقد تم استلام /٤٨/ استبانه.

استناداً لما سبق يكون العدد الإجمالي الذي تم الحصول عليه /١١٤/ استبيان يصلح للاختبار وتضمنت هذه الاستبيانات نسب متفاوتة من الإجابات تبعاً لسنوات الخبرة والتخصص العلمي والمؤهل وطبيعة العمل.

٣. أداة الدراسة:

استخدمت استبانه طورت بالرجوع إلى الدراسات السابقة والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة بوصفها أداة لجمع البيانات الخاصة بهذه الدراسة، وقد تم اختبارها مع خمسة من المراجعين الخارجيين وأربعة من المراجعين الداخليين واثنان من المدراء الماليين حيث طلب منهم الإجابة عن الأسئلة والتعليق على مدى شموليتها لمعرفة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، وتم إجراء مقابلة شخصية مع كل منهم وأخذت جميع ملاحظاتهم في الحسبان عند إعداد قائمة الاستبيان النهائية فضلاً عن ذلك تم تحكيم الاستبيان من قبل بعض أساتذة المراجعة في جامعة دمشق للتأكد من قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وقد تبين للباحث من خلال المقابلات والتحكيم قدرة الاستبيان على التعرف على العوامل المؤثرة في جودة المراجعة وقد تكون الاستبيان من ثلاثة أقسام:

القسم الأول: خطاب موجه إلى أفراد عينتي الدراسة يوضح فيه الباحث أهداف الدراسة.

القسم الثاني: يحتوي مجموعة من الاستفسارات عن المعلومات الشخصية مثل العمر، عدد سنوات الخبـرة، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، طبيعة العمل، وقد تم اعتماد نموذج الأسـئلة ذات النهايـة المغلقة من أجل توصيف العينة.

القسم الثالث: يحتوي مجموعة من الأسئلة عن العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.

٤. الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبانه إذ يشير رقم /٥/ إلى موافق جداً والرقم /٤/ موافق، والرقم /٣/ محايد، والرقم /٢/ غير موافق، والـرقم /١/ غير موافق أبداً.

وقد تم اعتبار المدى من (١ وأقل من ٣) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد منخفضة والمدى من (٣و أقـل من ٣,٥) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد متوسطة والمدى من (٣,٥ وأقل من ٥) دالاً على درجـة تأييـد عالية، وذلك فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة وقبول الفرضيات هذا وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي المعروف ب،(SPSS) اختصاراً " الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية" Statistical Package For Social Sciences ، والذي يعد من أكثر البرامج الإحصائية شيوعاً واستخداماً في جميـع المجـالات التربوية والاجتماعية والاقتصادية والطبية والهندسية لإجراء التحليلات الإحصائية للبيانات التي تم جمعهـا في هذه الدراسة [١] فضلاً عن استخدام عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، علاوة عن بعض الاختبارات التي تناسب الدراسة وهي على الشكل التالي.

- اختبار T للعينات المستقلة: بهدف إبراز الفروقات إن وجدت بين مجموعتي مراجعـي الحسـابات والمدراء الماليين لأن هذا الاختبار يستخدم لمعرفة الفرق بين متوسطين ويستخدم لمعرفة قيمـة T لعينتين مستقلتين [٢].

٥. عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة:

٥-١. عينة الدراسة:

تم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينـة الدراسـة حيـث تـم تلخيص النتائج في الجداول التالية:

جدول رقم /١/

---

[١] – عدنان عباس حميدان– مطانيوس مخول– فريد جاعوني– عمار ناصر أغا– الإحصاء التطبيقي– منشـورات جامعة دمشق ٢٠٠٦ ص ٤٦٥.

[٢] – فايز جمعة صالح نجار– نبيل جمعة نجار– ماجد راضي الزعبي– أساليب البحث العلمي (منظور تطبيقـي)– دار الجامعة٢٠٠٩.

طبيعة العمل	التكرار	النسبة المئوية
مدير مالي	٤٨	٤٢,١
مراجع حسابات الداخليين والخارجيين	٦٦	٥٧,٩
مجموع	١١٤	١٠٠

استناداً للجدول المذكور أعلاه تم تقسيم عينة الدراسة لعينتين الأولى تمثل عينة مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين والبالغ عددهم /٦٦/ فرداً أما باقي أفراد العينة والبالغ عددهم /٤٨/ فـرداً ضـمت المـدراء الماليين والمحاسبين الرئيسيين والذي يمكن أن يوضحه الشكل التالي:

عينة الدراسة



٥-٢. المؤهل العلمي لعينتي الدراسة:

جدول رقم /٢/

المؤهل العلمي لعينتي الدراسة

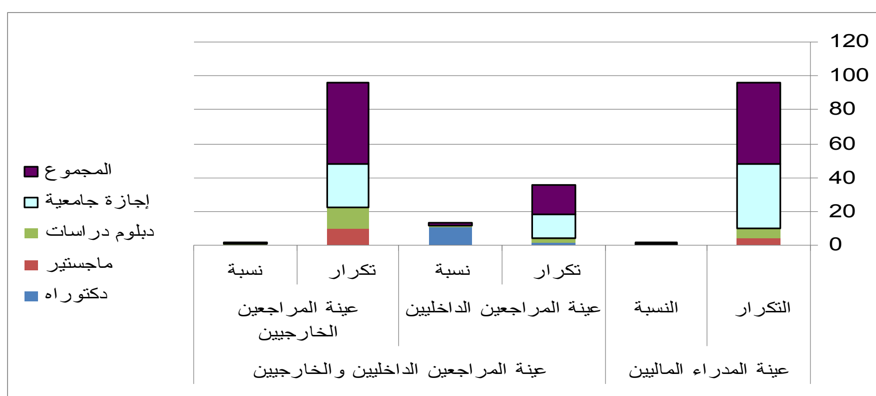
المؤهل العلمي	عينة المدراء الماليين		عينة المراجعين الداخليين والخارجيين			
			عينة المراجعين الداخليين		عينة المراجعين الخارجيين	
	التكرار	النسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة

دكتوراه	–	–	٢	١١,١	–	–
ماجستير	٤	%٨,٣	–	–	١٠	%٢٠,٨
دبلوم دراسات	٦	%١٢,٥	٢	%١١,١	١٢	%٢٥
إجازة جامعية	٣٨	%٧٩,٢	١٤	%٧٧,٨	٢٦	%٥٤,٢
المجموع	٤٨	%١٠٠	١٨	%١٠٠	٤٨	%١٠٠

نلاحظ من الجدول أعلاه أن (%٧٩,٢) من عينة المدراء الماليين و (%٧٧,٨) من عينة المراجعين الداخليين و (%٥٤,٢) من عينة المراجعين الخارجيين هم من حملة الشهادة الجامعية، وأن (%١٢,٥) من عينة المدراء الماليين و (%١١,١) من عينة المراجعين الداخليين و (%٢٥) و عينة المراجعين الخارجيين هم من حملة دبلوم الدراسات العليا، وأن (%٨,٣) من عينة المدراء الماليين و (%٠) من عينة المراجعين الداخليين و (%٢٠,٨) من عينة المراجعين الخارجيين هم من حملة شهادة الماجستير وأن (%٠) من عينة المراجعين الخارجيين هم من حملة شهادة الدكتوراه.

وبذلك يمكننا القول أن غالبية تأهيل المدراء الماليين والمراجعين الداخليين والخارجيين هم من حملة الشهادة الجامعية وهذا ما يوضحه المخطط البياني.

المؤهل العلمي لعينتي الدراسة



٥-٣. التخصص العلمي لعينتي الدراسة:

جدول رقم /٣/

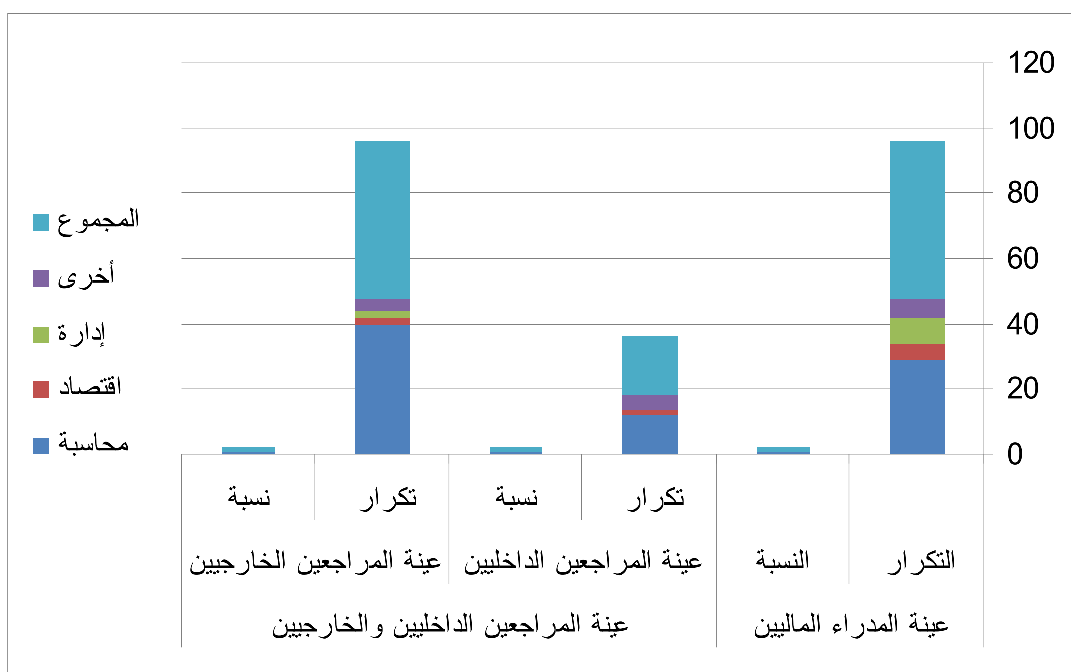
التخصص العلمي لعينتي الدراسة

التخصص العلمي	عينة المدراء الماليين		عينة المراجعين الداخليين والخارجيين			
			عينة المراجعين الداخليين		عينة المراجعين الخارجيين	
	التكرار	النسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة
محاسبة	٢٩	%٦٠,٤	١٢	%٦٦,٧	٤٠	%٨٣,٣
اقتصاد	٥	%١٠,٤	٢	%١١,١	٢	%٤,٢

إدارة	٨	١٦,٧%	٠	٠%	٢	٤,٢%
أخرى	٦	١٢,٥%	٤	٢٢,٢%	٤	٨,٣%
المجموع	٤٨	١٠٠%	١٨	١٠٠%	٤٨	١٠٠%

نلاحظ من الجدول الوارد أعلاه أن (٦٠,٤%) من عينة المدراء الماليين و (٦٦,٧%) من عينة المـــراجعين الداخليين و (٨٣,٣%) من عينة المراجعين الخارجيين هم من اختصاص المحاسبة، وبذلك نلاحظ أن غالبية تخصص المدراء الماليين والمراجعين الداخليين والخارجيين هم من اختصاص المحاسبة وبذلك فإن غالبيـــة اختصاص أفراد العينتين تركز بالمحاسبة كما هو موضح بالشكل التالي:

التخصص العلمي لعينتي الدراسة



٤-٥. الخبرة العملية لعينتي الدراسة:

جدول رقم /٤/

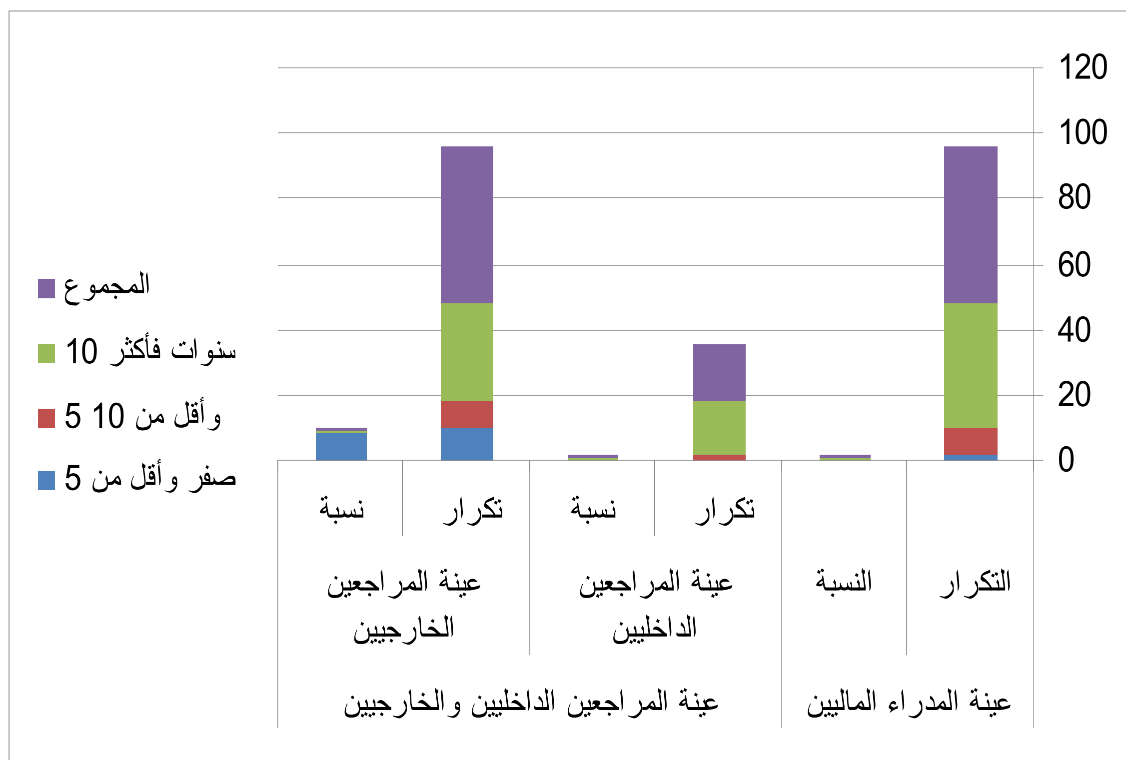
الخبرة العملية لعينتي الدراسة

الخبرة العلمية	عينة المدراء الماليين		عينة المراجعين الداخليين والخارجيين			
			عينة المراجعين الداخليين		عينة المراجعين الخارجيين	
	التكرار	النسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة
صفر وأقل من ٥	٢	٤,٢%	–	٠%	١٠	٢٠,٨%
٥ وأقل من ١٠	٨	١٦,٧%	٢	١١,١%	٨	١٦,٧%

١٠ سنوات فأكثر	٣٨	%٧٩,٢	١٦	%٨٨,٩	٣٠	%٦٢,٥
المجموع	٤٨	%١٠٠	١٨	%١٠٠,٠	٤٨	%١٠٠,٠

يبين الجدول الوارد أعلاه أن (%٧٩,٢) من المدراء الماليين و (%٨٨,٩) من المراجعين الداخليين و (%٦٢,٥) من المراجعين الخارجيين هم يتمتعون بخبرة عملية ١٠ سنوات فأكثر وبذلك ، نلاحظ أن أكثرية خبرة أفراد العينتين تزيد عن ١٠ سنوات مما يعطي أهمية أكبر لأرائهم لطول فترة خبرتهم العملية والتي يوضحها المخطط التالي:

الخبرة العلمية لعينتي الدراسة



٦. تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها:

في هذا الجزء من الدراسة الميدانية سيتم تحليل نتائج الدراسة لكل فرضية رئيسية وما يتبعها من فرضيات فرعية على حدا وذلك وفق الآتي:

٥-١ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص: تتأثر جودة المراجعة بمجموعة من العوامل:

أ- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الفرعية (١-١): والتي تنص: "تتأثر جودة المراجعة بعوامل مرتبطة بمكتب المراجعة".

ويمكننا عرض البيانات التي تم التوصل إليها من خلال الجدول رقم /٥/ وعلى النحو التالي:

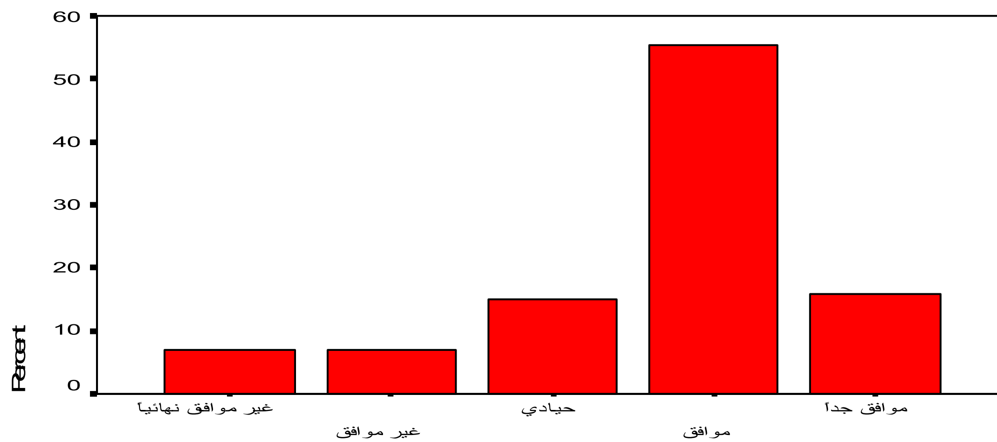
جدول رقم /٥/

جدول التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الفرعية (١-١)

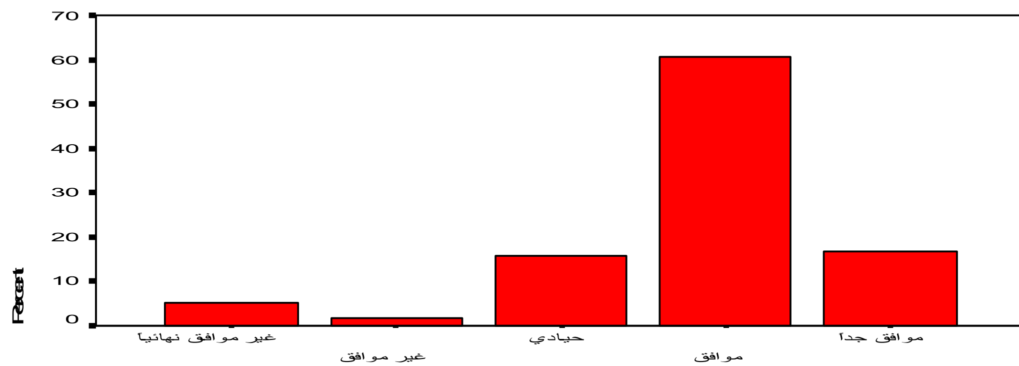
م.	السؤال	موافق جداً			موافق			حيادي			غير موافق			غير موافق نهائياً		
		مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)
١	حجم مكتب المراجعة	١٢	١٨	١٥	٦٠	٥١	٥٥	١٨	١٢	١٤	٠	١٢	٧	٨	٦	٧
٢	حجم العمل لدى مكتب المراجعة	١٩	١٥	١٧	٦٩	٥٤	٦٠	٨	٢١	١٥	٠	٣	٢	٤	٦	٥
٣	فترة تعاقد المكتب مع العميل	٢٩	١٥	٢١	٣١	٤٥	٣٩	٢٧	٢٤	٢٥	٤	١٢	٩	٨	٣	٥
٤	اشتراك المكتب في برنامج رقابة الجودة التي تنظمها المنظمات المهنية	٤٤	٢٧	٣٤	٤٠	٤٥	٤٣	٨	٢١	١٥	٨	٣	٥	٠	٣	٢
٥	الدعاوى القضائية على مكتب المراجعة	٣٥	١٨	٢٥	٢٢	٣٠	٢٧	٤١	٣٠	٣٥	٠	١٥	٨	٠	٦	٣
٦	مدى وجود قسم أو إدارة أو نظام لرقابة الجودة في المكتب	٣٥	٢٤	٢٩	٥٢	٥٤	٥٣	٨	١٢	١٠	٤	٣	٣	٠	٦	٣
٧	مدى توفر تعليم أو تدريب مستمر للعاملين بالمكتب	٧٧	٦٨	٧١	٢٣	٢٧	٢٥	٠	٦	٣	٠	٠	٠	٠	٠	٠
٨	مدى التزام العاملين بالمكتب بالآداب المهنية	٧٩	٦٨	٧١	١٧	٣٣	٢٦	٤	٠	٢	٠	٠	٠	٠	٠	٠
٩	مدى تخصص المكتب بمراجعة مجال معين	٣٧	٣٦	٣٧	٤٦	٣٣	٣٧	١٢	١٨	١٦	٤	٩	٧	٠	٣	٢
١٠	مدى خبرة العاملين بالمكتب	٧١	٧٠	٧٠	٢٥	٢٤	٢٥	٤	٠	٢	٠	٦	٣	٠	٠	٠

يتضح من الجدول رقم /٥/ ما يلي:

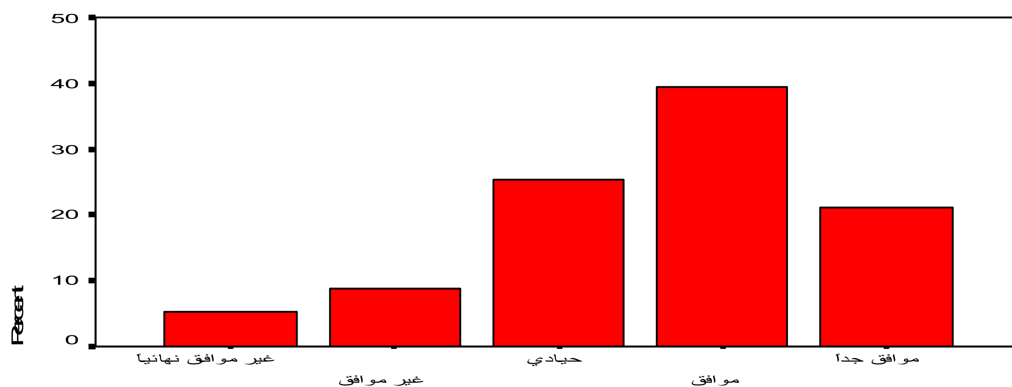
١- أن حجم مكتب المراجعة يؤثر بجودة المراجعة لأن نسبة المستجيبين الموافقين جداً ١٥% والموافقين ٥٥% وهي تشكل نسبة عالية مقارنة مع نسبة المحايدين والغير موافقين ويوضحه الشكل البياني التالي:



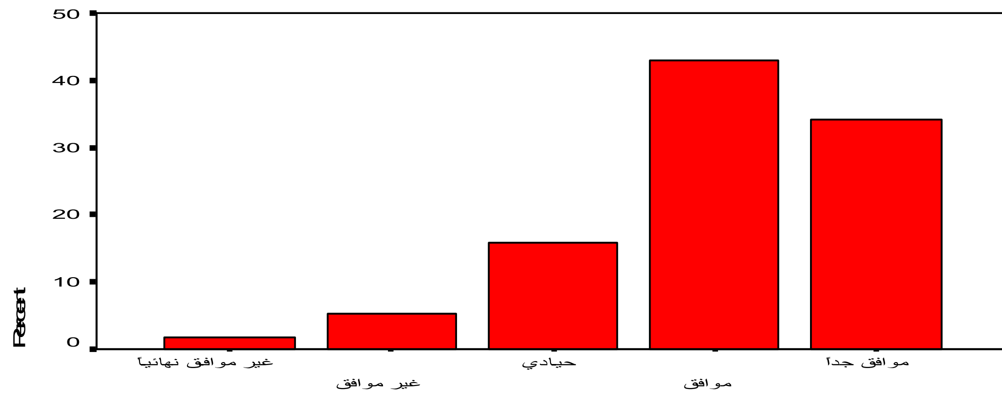
٢- إن حجم العمل لدى مكتب المراجعة يؤثر بجودة أداء عملية المراجعة لأن نسبة الموافقين جـداً بلغـت ١٧% والموافقين ٦٠% وهي تشكل نسبة إجمالية ٧٧% ويوضحها الشكل البياني:



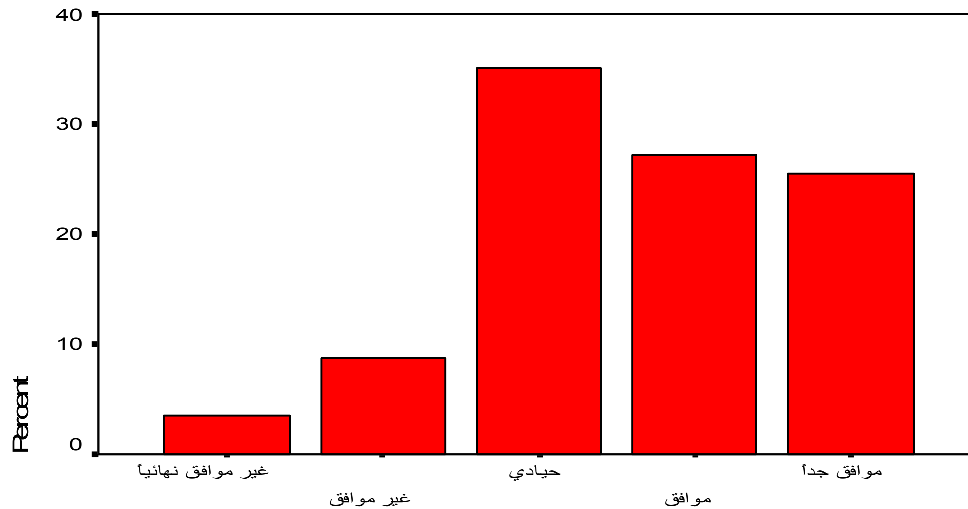
٣- إن لفترة تعاقد مكتب المراجعة أهمية بتأدية عملية المراجعة بشكل جيد حيث بلغت نسبة الموافقين جداً ٢١% والموافقين ٣٩% مما شكل نسبة موافقة إجمالية بلغت ٦٠% ويوضحها الشكل البياني:



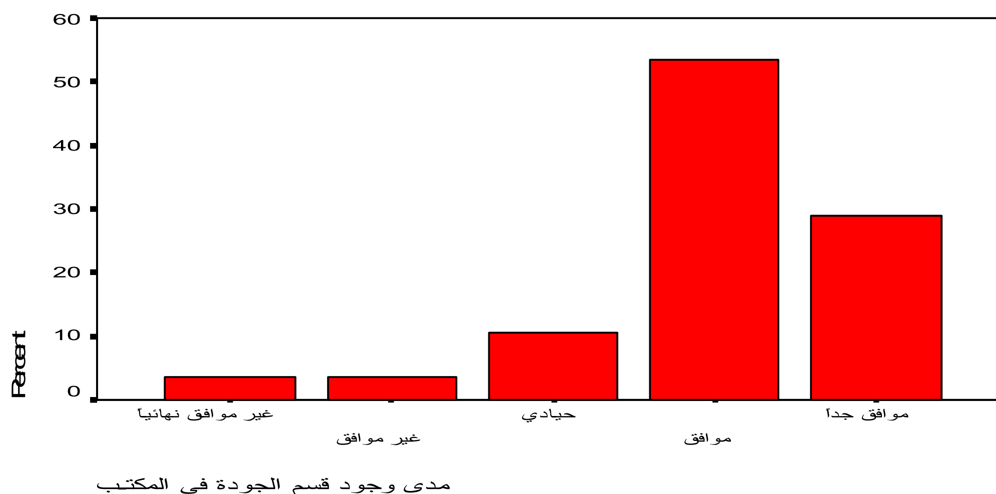
٤- اشتراك مكتب المراجعة ببرامج رقابة الجودة التي تنظمها المنظمات المهنية له دور أساسي برفع سوية أداء عملية المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً ٧٧% بينما نسبة غيـر المـوافقين لـم تتجاوز ٧% ويوضح الشكل البياني توزع نسب الإجابة.



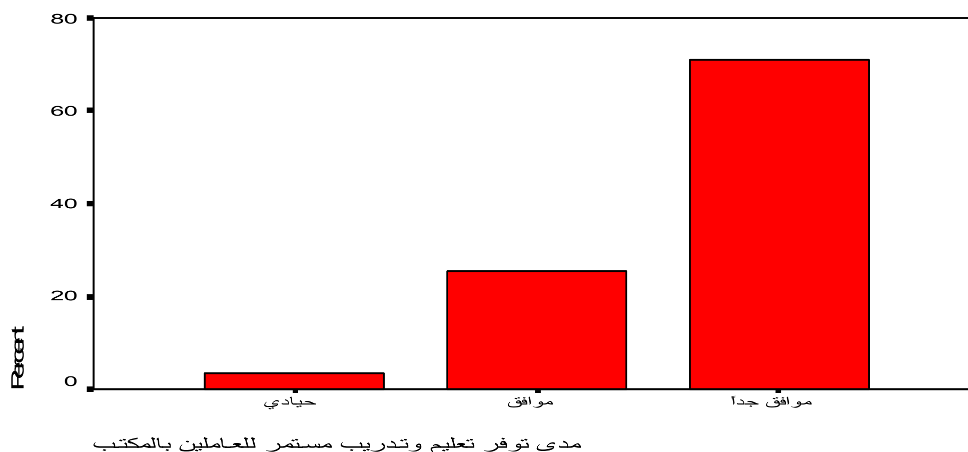
٥- إن عدد الدعاوى القضائية المرفوعة على المكتب تشكل مؤشراً لانخفاض جودة الأداء بمكتب المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين والموفقين جداً على هذا الرأي ٥٢% ويلاحظ ارتفاع نسبة الرأي الحيادي حول هذا العامل حيث بلغ ٣٥% بينما غير الموافقين ١١% ويوضح الشكل البياني نسب التوزيع.



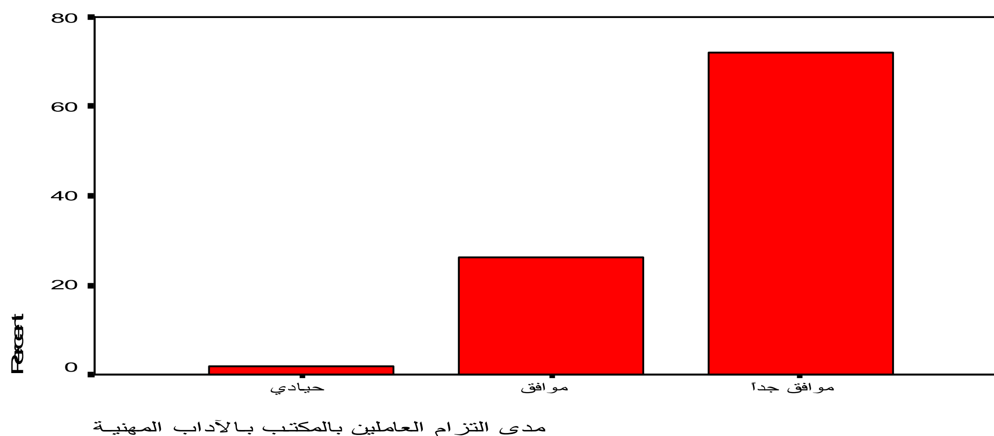
٦- إن وجود قسم أو إدارة أو نظام لرقابة الجودة بمكتب المراجعة يؤثر بشكل كبير على أداء جودة المراجعة بالشكل المطلوب حيث بلغت نسبة الموافقين على هذا العامل ٨٢% بينما بلغت نسبة عدم الموافقة ٦% ويوضح الشكل البياني توزيع النسب.



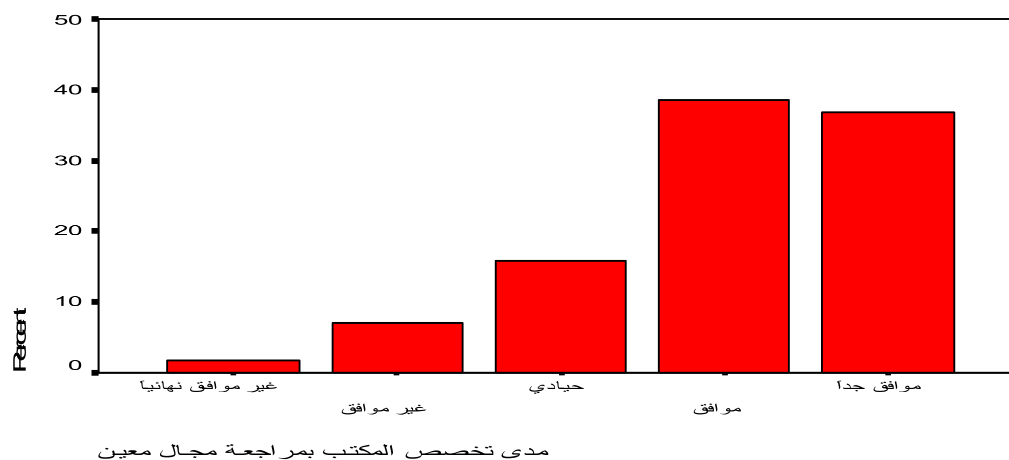
٧- إن التعليم والتدريب المستمر للعاملين بمكتب المراجعة له الأثر الأكبر بأداء جودة المراجعة وهذا ما عكسته الآراء بهذا العامل حيث بلغت نسبة الموافقين والموفقين جداً ٩٦% بينما نسبة عدم الموافقين ٠% ويوضح الشكل البياني توزيع هذه النسب.



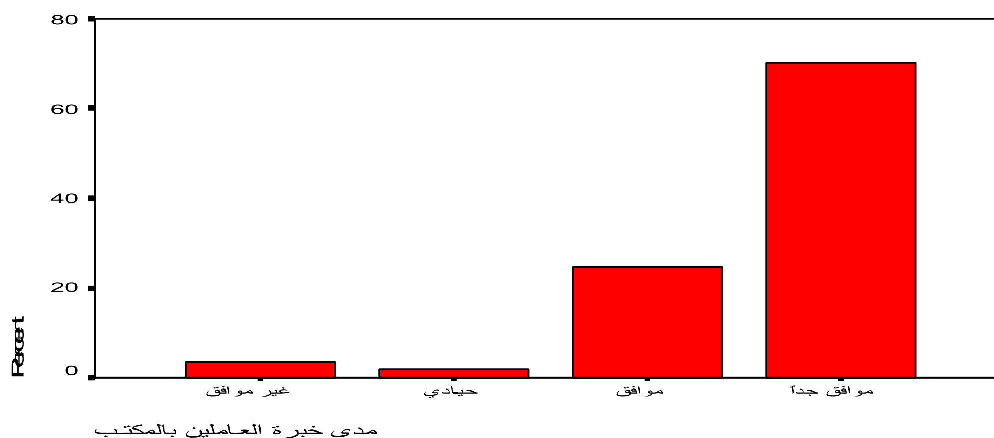
٨- أيضاً التزام العاملين بالمكتب بالآداب والسلوك المهنية التي أقرتها المعايير الدولية له آثر مهم جداً على تأدية عملية المراجعة بالشكل الجيد حيث بلغت نسبة الموافقين والموفقين جداً ٩٧% ونسبة غير الموافقين ٠% مما يعطي هذا العامل الأهمية الكبيرة بأداء عملية المراجعة، ويوضح الشكل البياني توزع نسب الأداء.



٩- لتخصص مكتب المراجعة دور مهم بتأدية المراجعة بسوية جيدة حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً ٧٤% بينما بلغت نسبة غير الموافقين ٩% ويوضح الشكل البياني هذا التوزيع.



١٠- إن للخبرة لدى العاملين بمكتب المراجعة دور كبير جداً بتأدية عملية المراجعة بجودة عالية فكلما زادت خبرتهم انعكس ذلك إيجاباً على عملية المراجعة وقد بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً على هذا الرأي ٩٤% بينما بلغت نسبة غير الموفقين ٣%، ويوضح الشكل البياني توزيع النسب.



جدول رقم /٦/

جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية (١-١)

م.	السؤال	المدراء الماليين		مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين			
				مراجع حسابات خارجي		مراجع حسابات داخلي	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	حجم مكتب المراجعة	٣,٦٩	٠,٩٩	٣,٦٧	١,١٥	٣,٥٥	٠,٩٨
٢	حجم العمل لدى مكتب المراجعة	٣,٩٨	٠,٨١	٣,٦٧	١,٠٤	٣,٧٨	٠,٨١
٣	فترة تعاقد المكتب مع العميل	٣,٦٩	١,١٩	٣,٥٤	١,٠٥	٣,٦٧	٠,٨٤
٤	اشتراك المكتب في برنامج رقابة الجودة التي تنظمها المنظمات المهنية	٤,١٩	٠,٩١	٣,٨٣	٠,٩٩	٤,١١	٠,٧٦
٥	الدعاوى القضائية على مكتب المراجعة	٣,٩٤	٠,٨٩	٣,٢١	١,١٧	٣,٨٩	٠,٩
٦	مدى وجود قسم أو إدارة أو نظام لرقابة الجودة في المكتب	٤,١٩	٠,٧٦	٣,٧٥	١,١٤	٤,٢٢	٠,٤٣
٧	مدى توفر تعليم أو تدريب مستمر للعاملين بالمكتب	٤,٧٧	٠,٤٢	٤,٦٣	٠,٦٤	٤,٥٥	٠,٥١
٨	مدى التزام العاملين بالمكتب بالآداب المهنية	٤,٧٥	٠,٥٣	٤,٧	٠,٤٦	٤,٥٥	٠,٥١
٩	مدى تخصص المكتب بمراجعة مجال معين أو صناعة معينة	٤,١٧	٠,٨١	٣,٩٦	١,٢٢	٣,٧٨	٠,٦٥
١٠	مدى خبرة العاملين بالمكتب	٤,٦٧	٠,٥٦	٤,٥	٠,٨٨	٤,٧٨	٠,٤٣
١١	المتوسط العام	٤,٢		٣,٩٥		٤,٠٨	

من الجدول رقم /٦/ يتبين لنا أن المتوسط العام لإجابة عينتي الدراسة كان أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي ٣,٥ مما يدل على وجود درجة تأييد عالية بأن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة تؤثر في جودة أداء عملية المراجعة لدى المكتب.

ب- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الفرعية (١-٢) والتي تنص: تتأثر جودة المراجعة بعوامل مرتبطة بالعميل (المنشآت محل المراجعة)

كانت التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينتي الدراسة على أسئلة الفرضية الفرعية الثانية كما هو مبين في الشكل رقم /٧/ التالي:

جدول رقم /٧/

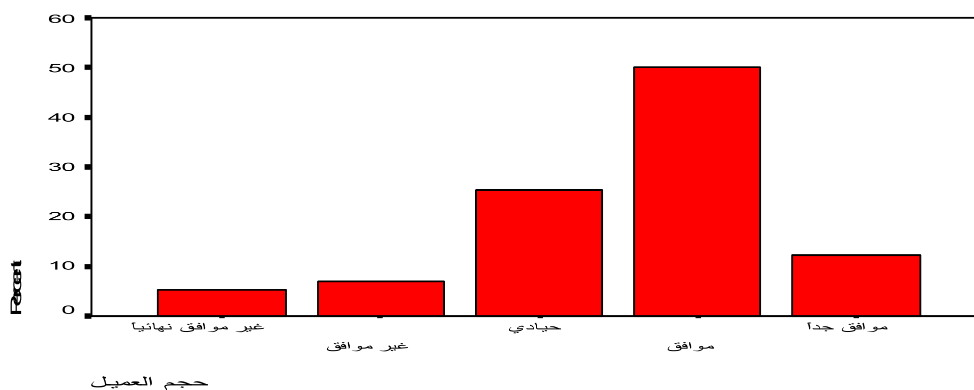
جدول التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الفرعية الثانية

م.	السؤال	موافق جداً			موافق			حيادي			غير موافق			غير موافق نهائياً		
		مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)
١	حجم العميل	١٣	١٢	١٢	٤٤	٥٥	٥٠	٣٥	١٨	٢٥	٤	٩	٧	٤	٦	٥
٢	تغيير المراجع بشكل دوري	١٩	١٥	١٧	٤٠	٣٦	٣٨	٢٥	٢١	٢٣	١٣	٢١	١٨	٤	٦	٥

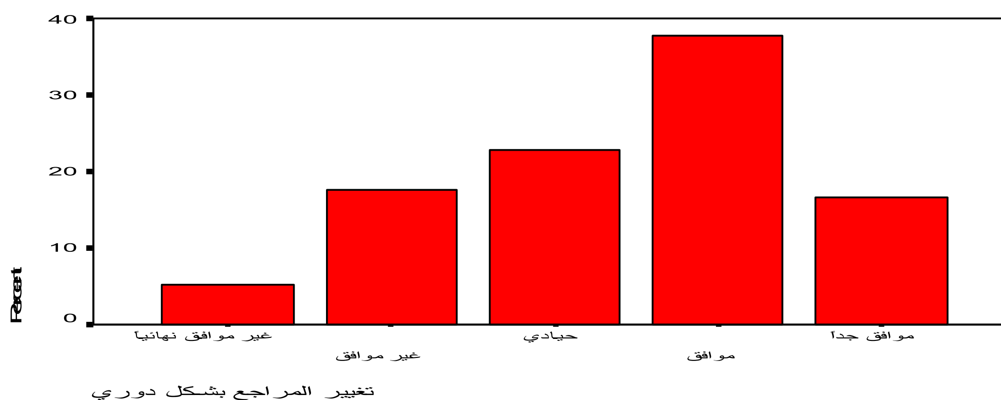
٣	كفاءة النظم المحاسبية المستخدمة	٥٦	٤٩	٥٢	٤٠	٤٦	٤٣	٤	٣	٤	٠	٠	٠	٠	٣	٢
٤	وجود لجنة مراجعة لدى العميل	٢٧	٣٠	٢٩	٥٨	٥٢	٥٤	١٥	١٥	١٥	٠	٣	٢	٠	٠	٠
٥	وجود قسم للمراجعة الداخلية عند العميل	٢٧	٤٢	٣٦	٥٨	٤٩	٥٣	١٥	٦	١٠	٠	٣	٢	٠	٠	٠
٦	متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية عند العميل	٦٠	٥٢	٥٥	٣٣	٣٦	٣٥	٢	٩	٦	٤	٣	٤	٠	٠	٠
٧	طبيعة نشاط العميل	٨	١٢	١١	٣٣	٣٠	٣٢	٤٦	٣٠	٣٧	٨	٢١	١٦	٤	٦	٥
٨	التعاون ما بين المراجع الداخلي والخارجي	٤٠	٤٩	٤٥	٤٤	٤٢	٤٣	١٣	٩	١١	٤	٠	٢	٠	٠	٠
٩	التعاون ما بين المراجع الخارجي وإدارة العميل	٣٣	٣٠	٣٢	٤٨	٦١	٥٥	١٠	٦	٨	٨	٣	٥	٠	٠	٠
١٠	وجود دور للجان المراجعة في تنسيق العلاقات ما بين الإدارة والمراجع الخارجي	١٧	١٨	١٨	٤٦	٥٥	٥١	٢٩	٢١	٢٥	٨	٦	٧	٠	٠	٠
١١	خبرة أعضاء لجان المراجعة	٦٩	٤٢	٥٤	٣١	٤٩	٤١	٠	٩	٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠
١٢	كفاءة وفعالية إدارة مخاطر العميل	٢١	٢٧	٢٥	٥٢	٤٢	٤٧	٢٧	٣٠	٢٩	٠	٠	٠	٠	٠	٠
١٣	مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات	٢٩	٢٨	٢٩	٤٨	٤٤	٤٦	٢٣	٢٢	٢٢	٠	٣	٢	٠	٣	٢

يتضح من الجدول رقم /٧/ ما يلي:

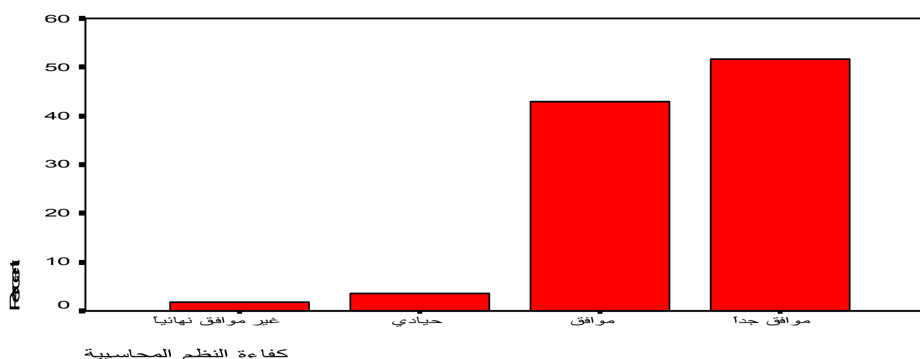
١- فيما يتعلق بحجم العميل يلاحظ أن غالبية الآراء أيدت أهميته بالتأثير على جودة المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً ٦٢% بينما نسبة غير الموافقين ١٢% ويبين الشكل البياني توزع النسب.



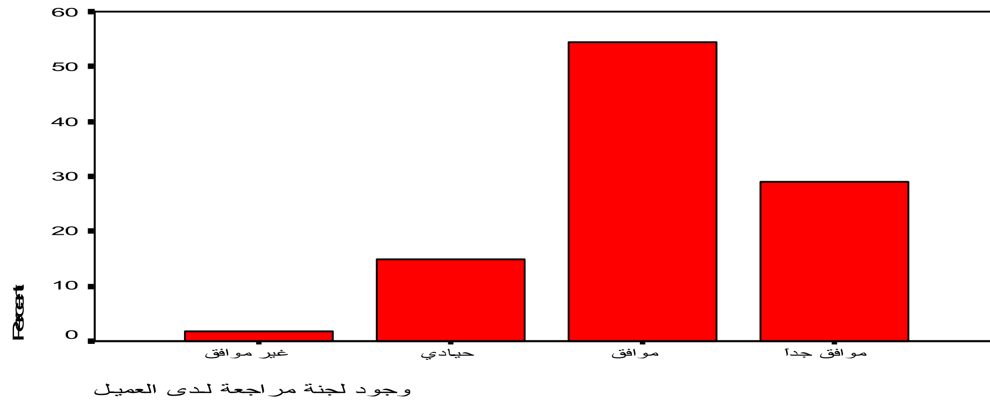
٢- إن للتغير الدوري بالمراجعين أثر على جودة المراجعة وفقاً لآراء العينتين حيث بلغت نسبة الموافقين ٥٥% بينما بلغت نسبة عدم الموافقة ٢٣% ويبين الشكل البياني توزيع النسب.



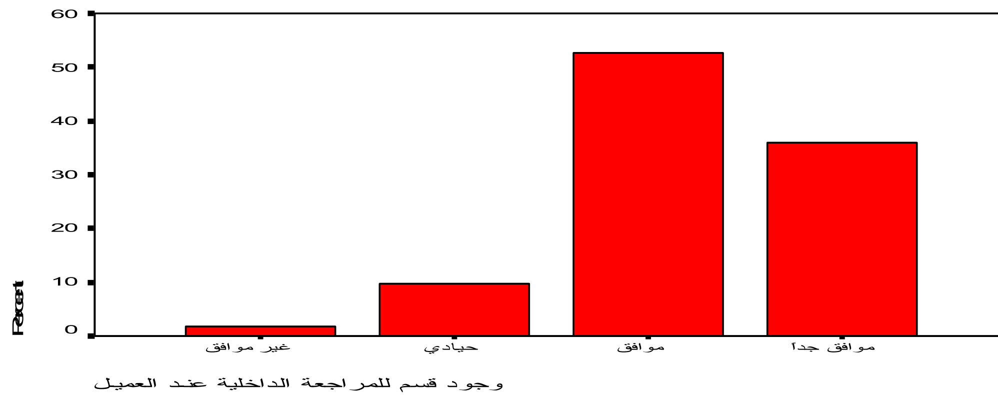
٣- أما كفاءة النظم المحاسبية المستخدمة لدى العميل فقد أعطتها الآراء نسبة عالية جداً بأهميتها على جودة المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين ٩٥% بينما لم تتجاوز نسبة غير الموافقين ٢% وفقاً للشكل البياني التالي.



٤- وللجنة المراجعة لدى العميل دوراً أساسياً بجودة المراجعة حيث أيدت هذا الرأي نسبة ٨٣% بينما غير الموافقين ٢% وفقاً للشكل البياني التالي.



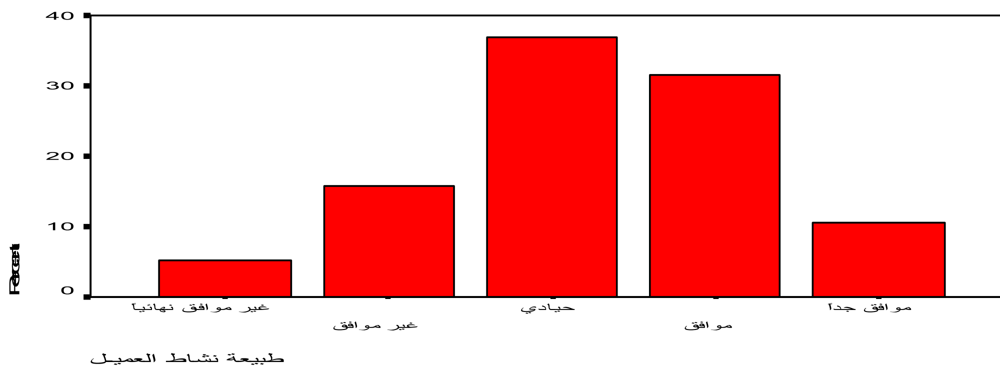
٥- وقد أكدت آراء العينتين أهمية وجود قسم للمراجعة الداخلية عند العميل بتقديم مراجعة عالية الجودة حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين جداً ٨٩% فيما لم تتجاوز نسبة غير الموافقين ٢% وفقاً للشكل البياني التالي.



٦- ولمتانة وقوة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل دور مهم جداً بتأدية عملية المراجعة بجودة عالية حيث بلغت نسبة المؤيدين لهذا الرأي ٩٠% بينما نسبة غير المؤيدين ٤% وفقاً للشكل البياني التالي.



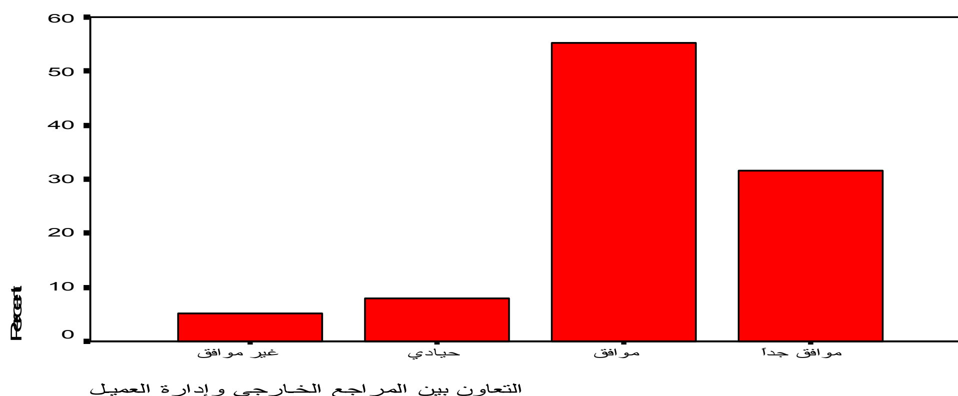
٧- وبخصوص طبيعة عمل المنشأة محل المراجعة فالآراء لم تكن متمركزة حول رأي واضح فنسبة الموافقين والموافقين جداً بلغت ٤٣% ونسبة غير الموافقين ٢١% ونسبة الرأي الحيادي ٣٦% وفقاً للشكل البياني التالي.



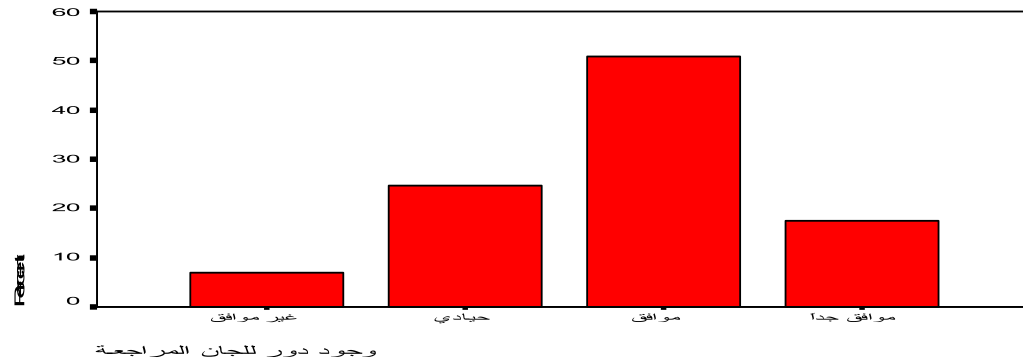
٨- أما تأثير تعاون المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي فقد أجمعت غالبية الآراء على انعكاسها الإيجابي على جودة المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين ٨٨% وغير الموافقين ٢% وفقاً للشكل البياني التالي.



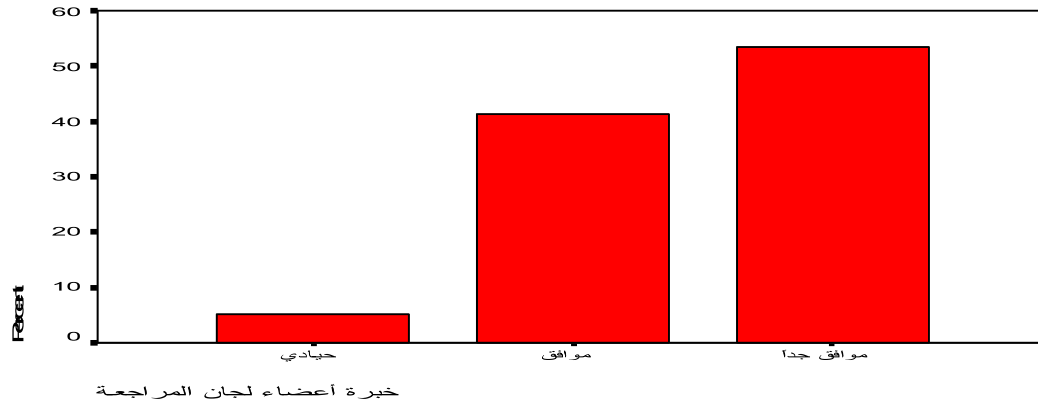
٩- أما التعاون بين المراجع الخارجي وإدارة العميل فقد أكدت الآراء أهميتها العالية جداً على تقديم مراجعة بجودة عالية حيث بلغت نسبة الموافقين ٨٧% وغير الموافقين ٥% وفقاً للشكل البياني التالي.



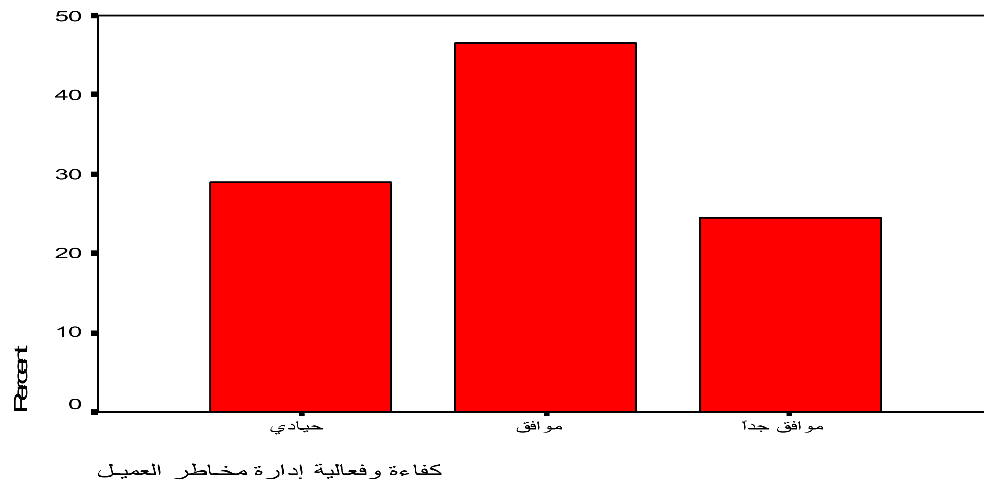
١٠- أيضاً كانت غالبية الآراء على تأثير وجود لجنة للمراجعة لدى العميل لتقديم مراجعــة بجــودة عالية حيث بلغت نسبة الموافقين ٦٩% وغير الموافقين ٧% وفقاً للشكل البياني التالي.



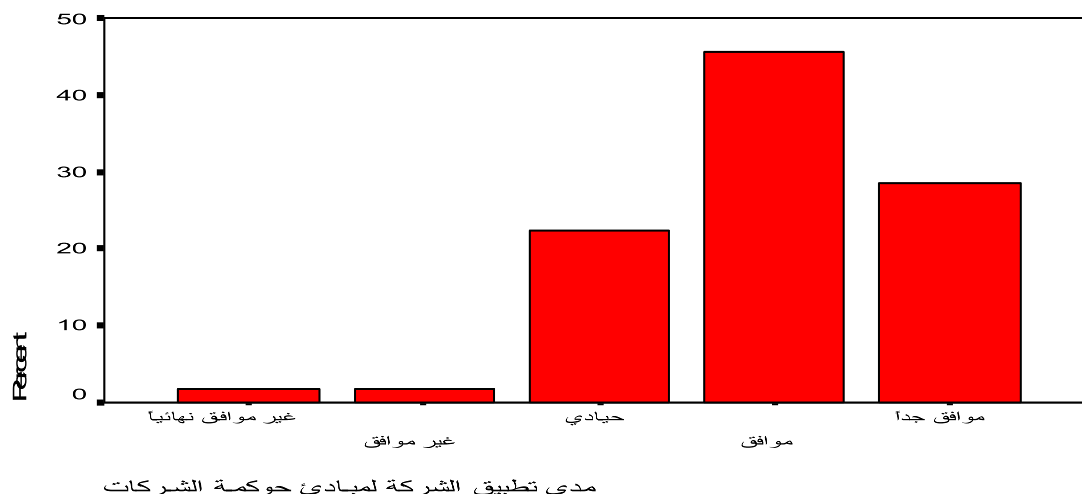
١١- أما خبرة أعضاء لجان المراجعة ودورها المباشر على رفع سوية عملية المراجعة فقد أكــدتها غالبية الآراء حيث بلغت نسبتهم ٩٥% وفقاً للشكل البياني التالي.



١٢- ولكفاءة وفعالية إدارة المخاطر لدى العميل أهمية برفع جودة المراجعة وفقاً للآراء التي ضمت نسبة موافقة ٧٢% وعدم موافقة ٠% وفقاً للشكل البياني التالي.



١٣- إن لتطبيق الشركة محل المراجعة لمبادئ حوكمة الشركات تأثير مباشر على جودة المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين على ذلك ٧٥% وغير الموافقين ٤% وفقاً للشكل البياني التالي.



جدول رقم /٨/

جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الفرعية (١-٢)

م.	السؤال	المدراء الماليين		مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين			
				مراجع حسابات خارجي		مراجع حسابات داخلي	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	حجم العميل	٣,٥٦	٠,٩٢	٣,٤٦	١,١٣	٣,٨٩	٠,٥٨
٢	تغيير المراجع بشكل دوري	٣,٥٦	١,٠٧	٣,٢٥	١,١٤	٣,٥٥	١,٢
٣	كفاءة النظم المحاسبية المستخدمة	٤,٥٢	٠,٥٨	٤,٣٧	٠,٩١	٤,٣٣	٤,٤٣
٤	وجود لجنة مراجعة لدى العميل	٤,١٣	٠,٦٤	٤,١٣	٠,٨٤	٤	٠,٤٩
٥	وجود قسم للمراجعة الداخلية عند العميل	٤,١٣	٠,٦٤	٤,٢٩	٠,٨	٤,٣٣	٠,٤٩
٦	متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية عند العميل	٤,٥	٠,٧٤	٤,٢٩	٠,٨٥	٤,٥٦	٠,٥١
٧	طبيعة نشاط العميل	٣,٣٣	٠,٩١	٣,١٣	١,١٤	٣,٤٤	٠,٩٨
٨	التعاون ما بين المراجع الداخلي والخارجي	٤,١٩	٠,٨٢	٤,٣٨	٠,٦٤	٤,٤٤	٠,٧
٩	التعاون ما بين المراجع الخارجي وإدارة العميل	٤,٠٦	٠,٨٩	٤,٢٥	٠,٧٣	٤	٠,٤٩
١٠	وجود دور للجان المراجعة في تنسيق العلاقات ما بين الإدارة والمراجع الخارجي	٣,٧١	٠,٨٥	٣,٨٨	٠,٨٩	٣,٧٨	٠,٤٣
١١	خبرة أعضاء لجان المراجعة	٤,٦٩	٠,٤٧	٤,٢٥	٠,٦	٤,٥٦	٠,٧
١٢	كفاءة وفعالية إدارة مخاطر العميل	٣,٩٤	٠,٧	٤	٠,٧١	٣,٨٩	٠,٩
١٣	مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات	٤,٠٦	٠,٧٣	٣,٨٣	١,٠٤	٤,١٣	٠,٦٢
١٤	المتوسط العام	٤,٠٣		٣,٩٦		٤,٠٧	

من الجدول رقم /٨/ يتبين لنا أن المتوسط العام لإجابات عينتي الدراسة كان أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي ٣,٥ مما يدل على وجود درجة تأييد عالية لتأثير العوامل المرتبطة بالعميل على جودة عملية المراجعة.

ج- نتائج الدراسة بالفرضية الفرعية (١-٣) والتي تنص:

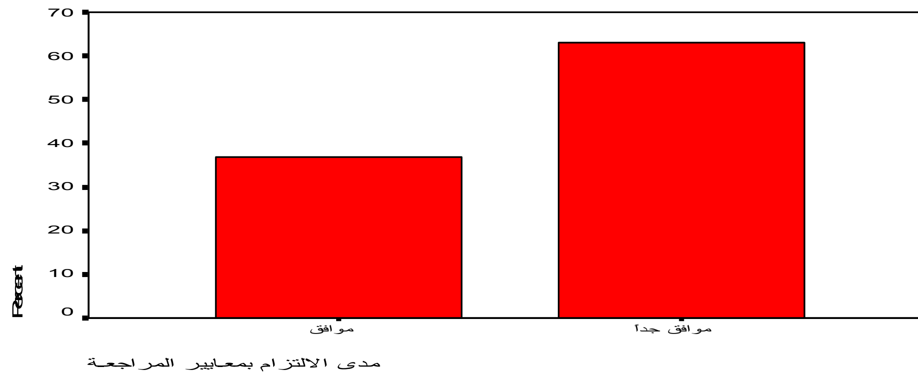
" تتأثر جودة المراجعة بعوامل ترتبط بتنفيذ عملية المراجعة"

كانت التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينتي الدراسة المتعلقة بالفرضية الفرعية(١-٣) كما هو مبين بالجدول رقم /٩/ التالي:

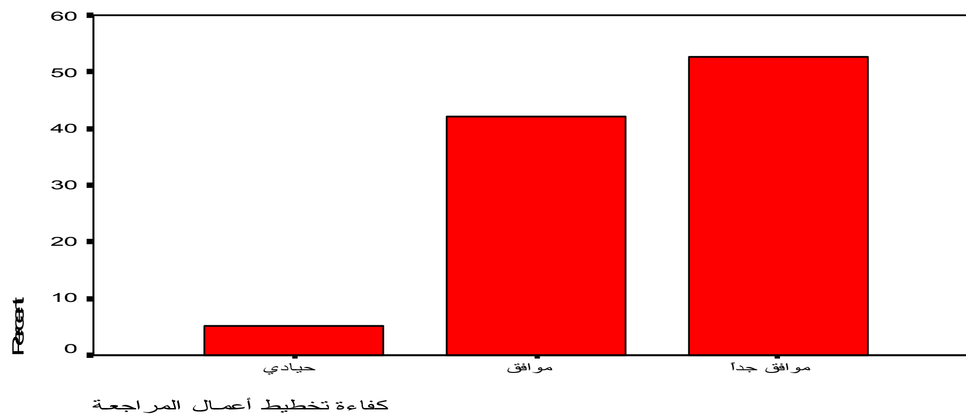
م.	السؤال	موافق جداً			موافق			حيادي			غير موافق			غير موافق نهائياً		
		مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)
١	مدى الالتزام بمعايير المراجعة	٧١	٥٨	٦٣	٢٩	٤٢	٣٧	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
٢	كفاءة تخطيط أعمال المراجعة	٥٨	٤٩	٥٢	٣٣	٤٩	٤٢	٨	٣	٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠
٣	كفاية أوراق العمل لتوثيق إجراءات المراجعة	٦٠	٤٩	٥٣	٣٥	٣٣	٣٤	٠	١٢	٧	٤	٦	٥	٠	٠	٠
٤	كفاية فحص وتقييم أعمال المساعدين	١٣	٣٠	٢٣	٦٥	٦١	٦٢	١٩	٩	١٣	٤	٠	٢	٠	٠	٠
٥	مدى استخدام الوسائل التقنية الحديثة في إنجاز أعمال المراجعة	٥٦	٤٩	٥٢	٤٠	٤٢	٤١	٠	٦	٤	٤	٣	٤	٠	٠	٠
٦	كفاءة وملائمة أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها	٤٨	٥٢	٥٠	٥٢	٤٢	٤٧	٠	٦	٤	٠	٠	٠	٠	٠	٠
٧	مدى كفاية الوقت لإتمام أعمال المراجعة بصورة مرضية	٥٤	٥٥	٥٤	٤٦	٣٦	٤٠	٠	٩	٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠
٨	تناسب الأتعاب مع الجهد المطلوب	٣٨	٣٣	٣٥	٥٠	٤٩	٤٩	٨	٩	٩	٤	٩	٧	٠	٠	٠
٩	التحديد الواضح لإستراتيجية المراجعة	٥٦	٤٢	٤٨	٢٩	٤٢	٣٧	١٥	١٥	١٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠
١٠	نتائج تقييم مخاطر المراجعة	٣٣	٤٠	٣٧	٥٠	٤٩	٤٩	١٧	٦	١١	٠	٦	٣	٠	٠	٠
١١	مناقشة الأمور الهامة الناشئة أثناء عملية المراجعة	٥٨	٣٠	٤٢	٢٧	٥٨	٤٥	٨	١٢	١١	٦	٠	٣	٠	٠	٠
١٢	أحكام المراجع فيما يتعلق بالأهمية النسبية للمخاطر العامة	٢٩	٣٠	٣٠	٥٦	٥٨	٥٧	١٥	١٢	١٣	٠	٠	٠	٠	٠	٠
١٣	مدى إجراءات المراجعة	٢٩	٤٢	٣٧	٥٤	٤٢	٤٧	١٧	١٢	١٤	٠	٣	٢	٠	٠	٠
١٤	فهم منشأة العميل وبيئتها	٤٨	٤٢	٤٥	٥٢	٤٩	٥٠	٠	٦	٤	٠	٣	٢	٠	٠	٠

يتضح من الجدول رقم /٩/ ما يلي:

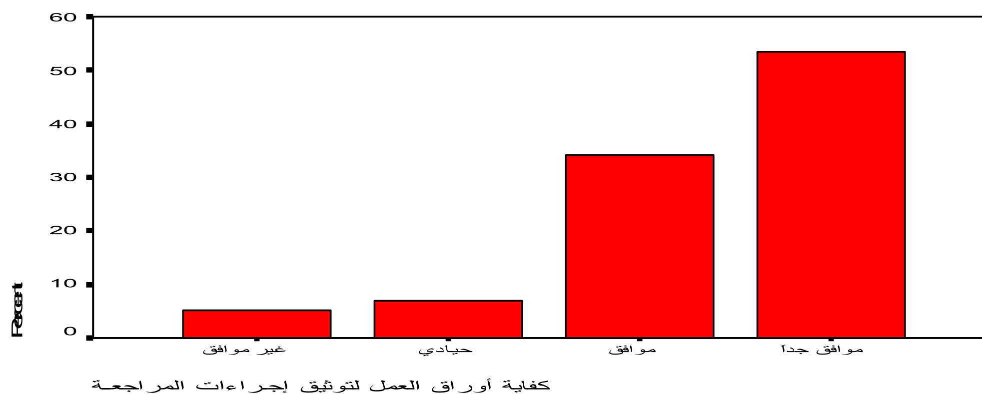
١- فيما يخص مدى الالتزام بمعايير المراجعة يلاحظ أن نسبة الموافقين بلغت ١٠٠% مما يشير لأهمية هذا العامل العالية جداً على جودة المراجعة وفقاً للشكل البياني التالي.



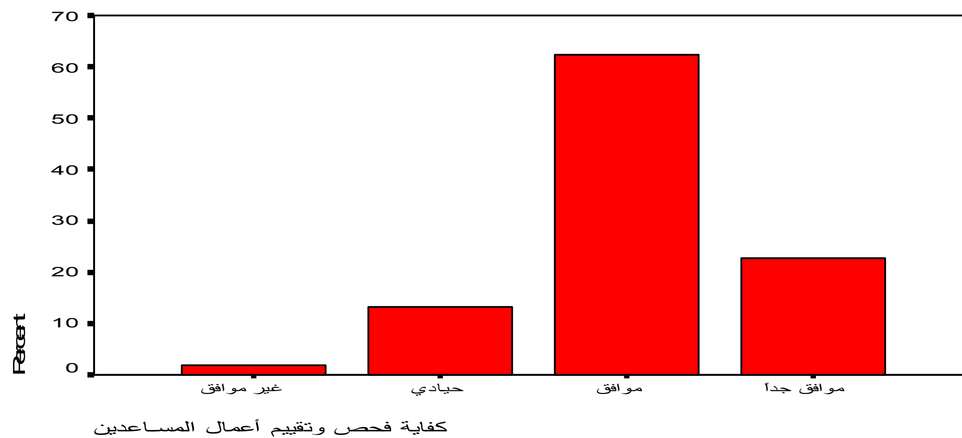
٢- أما تأثير كفاءة تخطيط أعمال المراجعة على جودة المراجعة فقد أيدها ٩٤% من الآراء ونسبة عدم الموافقين ٠% وفقاً للشكل البياني التالي.



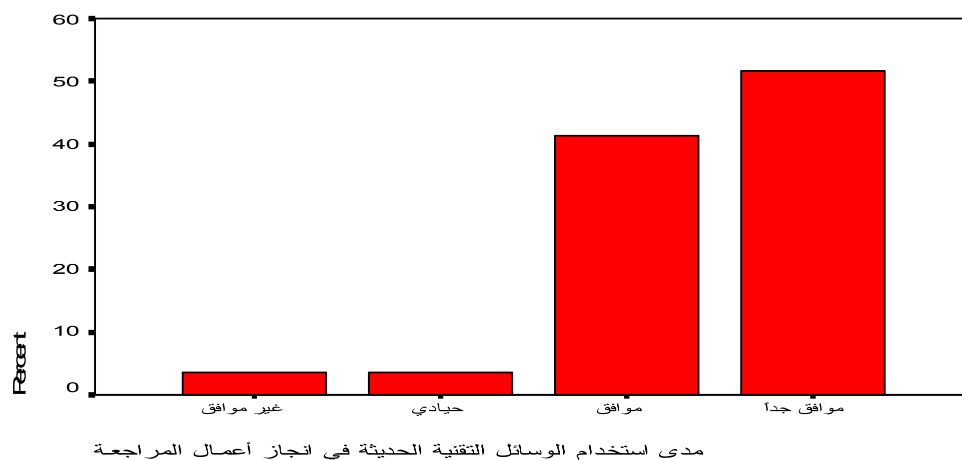
٣- ولكفاية أوراق العمل الموثقة لإجراءات المراجعة أهمية كبيرة على جودة عملية المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين على هذا الرأي ٨٧% وغير الموافقين ٥% وفقاً للشكل البياني التالي.



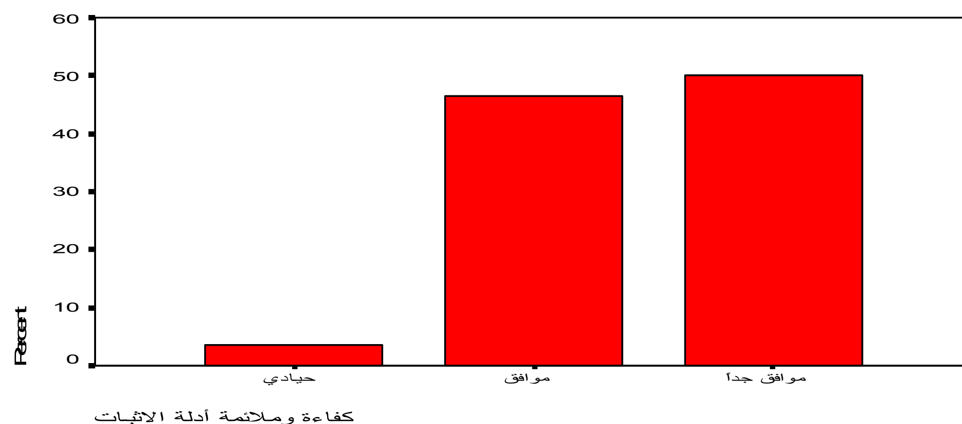
٤- وقد أيدت غالبية الآراء أهمية كفاية فحص وتقييم أعمال المساعدين حيث بلغت نسبة الموافقين ٨٥% وغير الموافقين ٢% وفقاً للشكل البياني التالي.



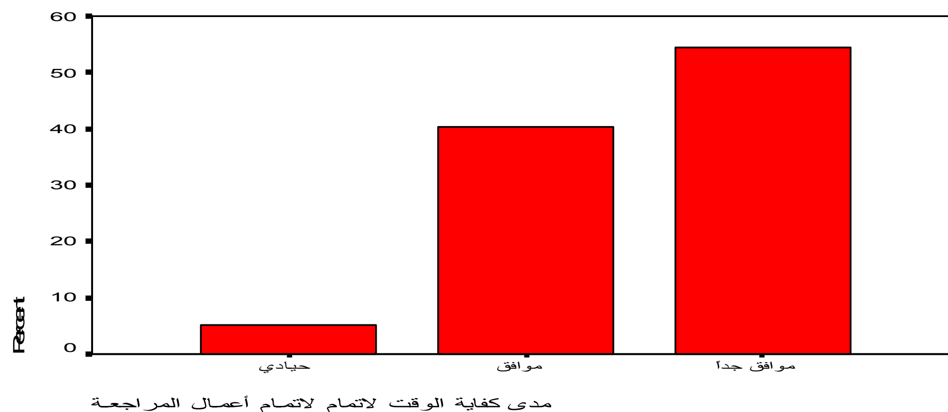
٥- ولاستخدام الوسائل التقنية الحديثة في إنجاز أعمال المراجعة دور أساسي بتقديم مراجعة بجودة عالية حيث بلغت نسبة الموافقين ٩٣% وغير الموافقين ٤% وفقاً للشكل البياني التالي



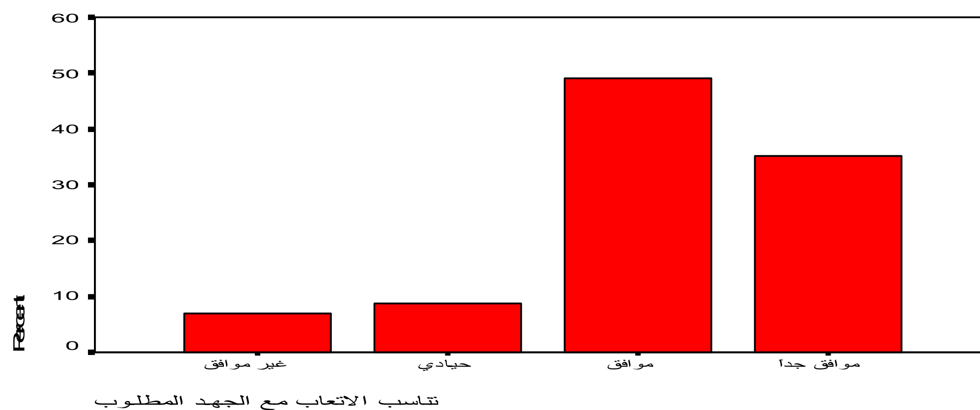
٦- كفاءة وملائمة أدلة الإثبات أكدت الآراء أهميتها على جودة المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين ٩٧% وغير الموافقين ٠% وفقاً للشكل البياني التالي.



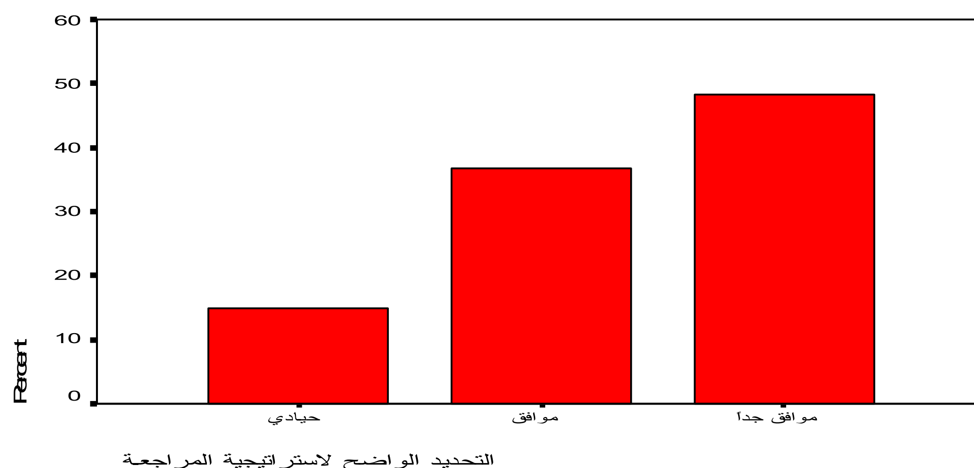
٧- أما كفاية الوقت اللازم لإتمام أعمال المراجعة فقد أكدت الآراء أهميتها علـــى الجـــودة حيـــث بلغت نسبة الموافقين ٩٤% وغير الموافقين ٠% وفقاً للشكل البياني التالي.



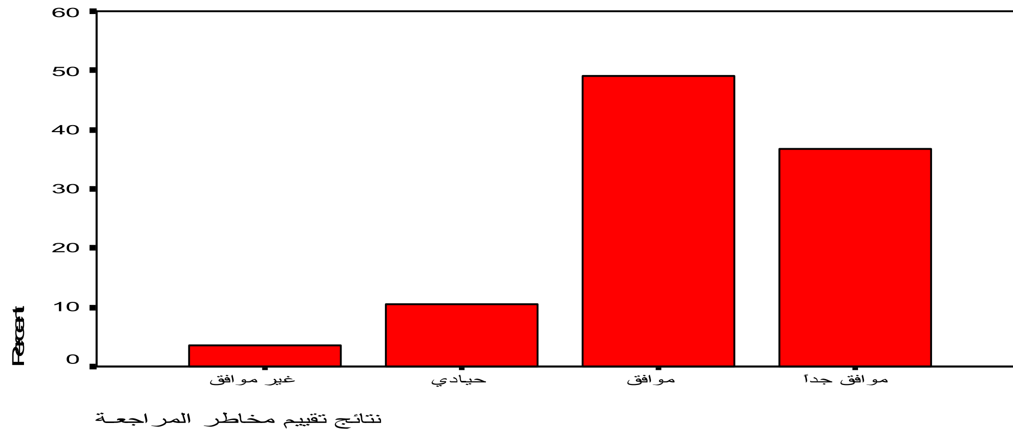
٨- ولتناسب الأتعاب مع الجهد المطلوب بتأدية المراجعة بجودة عالية أهمية في ذلك حيث بلغـــت نسبة الموافقين ٨٤% وغير الموافقين ٧% وفقاً للشكل البياني التالي.



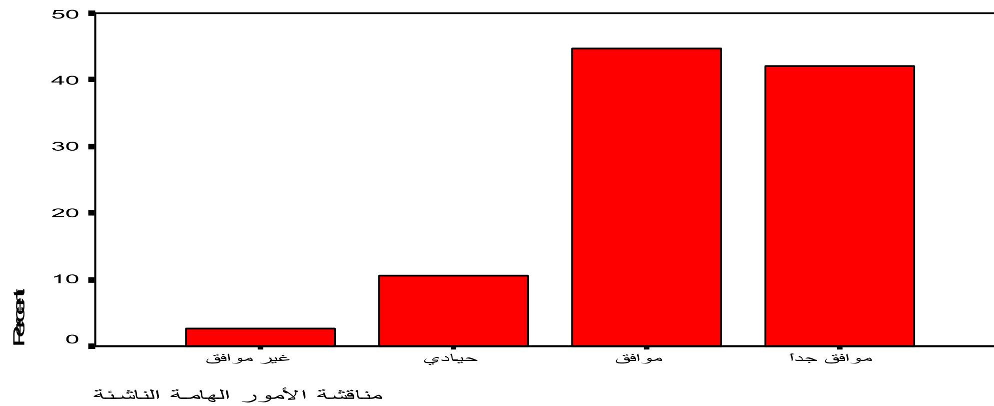
٩- أما التحديد الواضح لاستراتيجية المراجعة فقد أكدت الآراء أهميتها على الجودة حيـــث بلغـــت نسبة الموافقين ٨٥,٠% وغير الموافقين ٠% وفقاً للشكل البياني التالي.



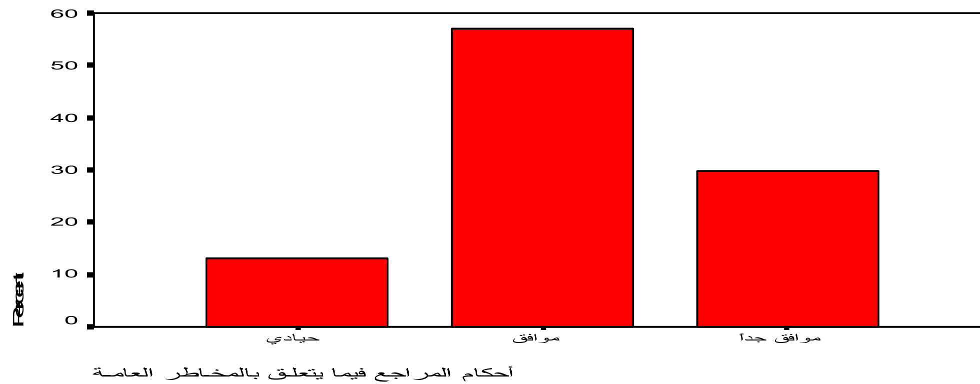
١٠- ولنتائج تقييم مخاطر المراجعة دور رئيسي برفع سوية المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين 88% وغير الموافقين ٣% وفقاً للشكل البياني التالي.



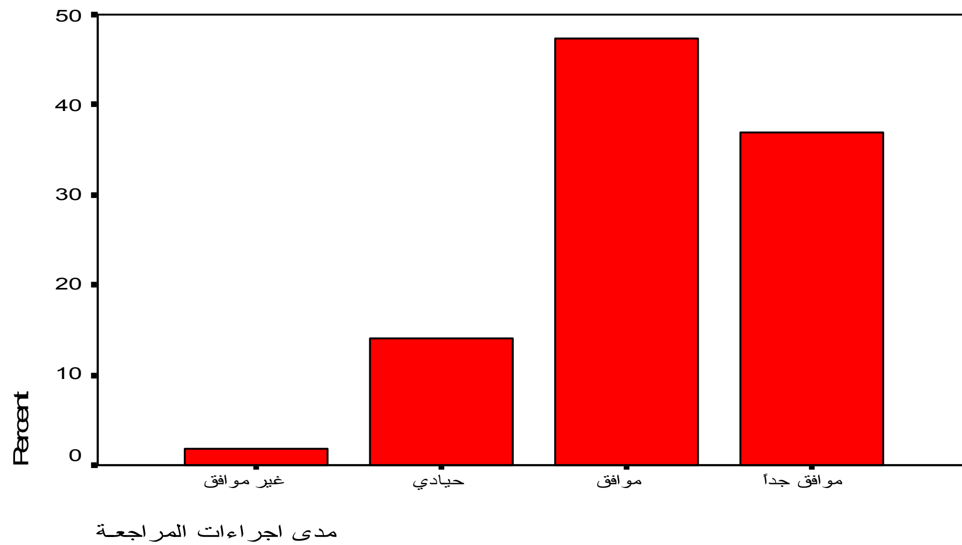
١١- ولمناقشة الأمور الهامة الناشئة عن المراجع دور رئيسي برفع جودة المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين ٨٧% وغير الموافقين ٣% وفقاً للشكل البياني التالي.



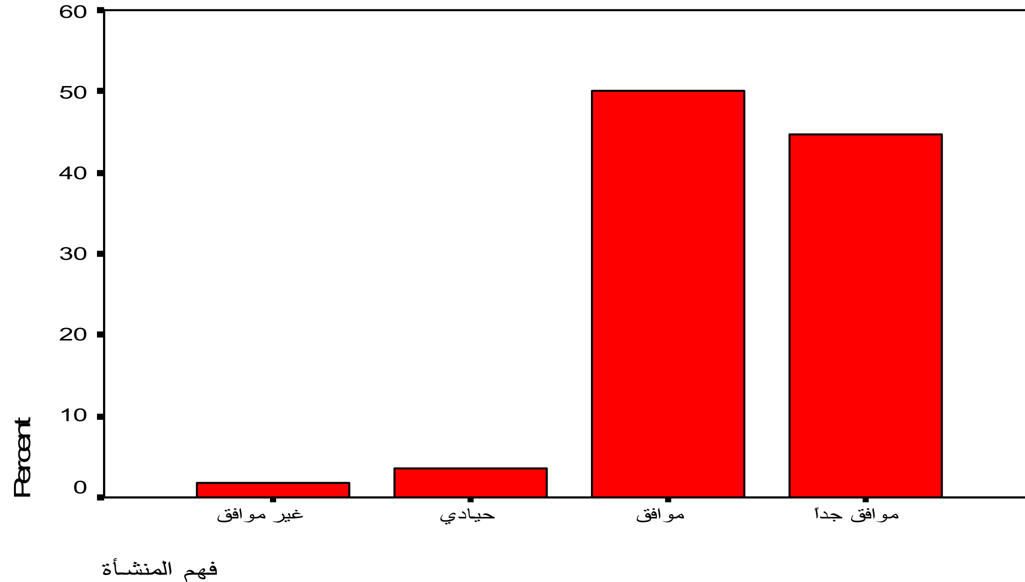
١٢- ولأحكام المراجع فيما يتعلق بالمخاطر العامة أهمية على جودة المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين ٨٧% وغير الموافقين ٠% وفقاً للشكل البياني التالي.



١٣- ولمدى إجراءات المراجعة دور رئيسي برفع جودة المراجعة وفقاً لنسبة المـوافقين والتـي بلغت ٨٤% وغير الموافقين ٢% وفقاً للشكل البياني التالي.



١٤- أما بالنسبة لفهم المنشأة من المراجعين فأكدت أهميتها على الجودة معظم الآراء حيث بلغت نسبتها ٩٥% وغير الموافقين ٢% وفقاً للشكل البياني التالي.



جدول رقم /١٠/

جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الفرعية (١-٣)

م.	السؤال	المدراء الماليين		مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين			
				مراجع حسابات خارجي		مراجع حسابات داخلي	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	مدى الالتزام بمعايير المراجعة	٤,٧	٠,٤٦	٤,٥٨	٠,٥	٤,٥٦	٠,٥١
٢	كفاءة تخطيط أعمال المراجعة	٤,٥	٠,٦٥	٤,٤٢	٠,٥٨	٤,٥٦	٠,٥١
٣	كفاية أوراق العمل لتوثيق إجراءات المراجعة	٤,٥٢	٠,٧١	٤,٢١	٠,٨٧	٤,٣٣	٠,٩٧
٤	كفاية فحص وتقييم أعمال المساعدين	٣,٨٥	٠,٦٨	٤,٢٥	٠,٦٧	٤,١١	٠,٣٢
٥	مدى استخدام الوسائل التقنية الحديثة في إنجاز أعمال المراجعة	٤,٤٨	٠,٧١	٤,٣٣	٠,٨	٤,٤٤	٠,٥١
٦	كفاءة وملائمة أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها	٤,٤٨	٠,٥	٤,٥	٠,٥٨	٤,٣٣	٠,٦٩
٧	مدى كفاية الوقت لإتمام أعمال المراجعة بصورة مرضية	٤,٥٤	٠,٥	٤,٤٦	٠,٧١	٤,٤٤	٠,٥١
٨	تناسب الأتعاب مع الجهد المطلوب	٤,٢١	٠,٧٧	٤,٠٨	١	٤	٠,٤٩
٩	التحديد الواضح لإستراتيجية المراجعة	٤,٤٢	٠,٧٤	٤,٤٢	٠,٧١	٣,٨٩	٠,٥٨
١٠	نتائج تقييم مخاطر المراجعة	٤,١٧	٠,٦٩	٤,٢٥	٠,٧٣	٤,١١	١,٠٢
١١	مناقشة الأمور الهامة الناشئة أثناء عملية المراجعة	٤,٣٨	٠,٨٩	٤,٢٥	٠,٦٧	٤	٠,٤٩
١٢	أحكام المراجع فيما يتعلق بالأهمية النسبية للمخاطر العامة	٤,١٥	٠,٦٥	٤,٢١	٠,٥٨	٤,١١	٠,٧٦
١٣	مدى إجراءات المراجعة	٤,١٣	٠,٦٧	٤,٢٥	٠,٨٤	٤,٢٢	٠,٦٥
١٤	فهم المنشأة (العميل) وبيئتها	٤,٤٨	٠,٥	٤,٤٦	٠,٦٥	٣,٨٩	٠,٧٦
١٥	المتوسط العام	٤,٠٢	-	٤,٣٣	-	٤,٢١	-

من الجدول رقم (١٠) يتبين لنا أن المتوسط العام لإجابات عينتي الدراسة كان أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي ٣,٥ مما يدل على درجة تأييد عالية لتأثير العوامل المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة.

د- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الفرعية (١-٤) والتي تنص: " تتأثر جودة المراجعة بعوامل ترتبط بالمنظمات المهنية"

كانت التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينتي الدراسة على الأسئلة المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة كما هو مبين في الجدول رقم /١١/.

جدول التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الفرعية (١-٤)

جدول رقم /١١/

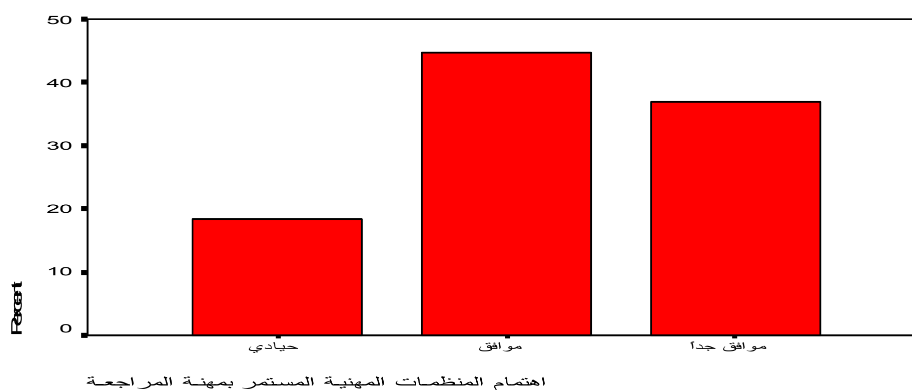
م.	السؤال	موافق جداً			موافق			حيادي			غير موافق			غير موافق نهائياً		
		مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)
١	مدى وجود برامج رقابة الأداء المهني تحت إشراف المنظمات المهنية	٣٣	٣٦	٣٥	٤٤	٣٩	٤١	٢٣	٢١	٢٢	٠	٣	٢	٠	٠	٠
٢	اهتمام المنظمات المهنية المستمر بمهنة المراجعة	٢٩	٤٢	٣٧	٤٨	٤٢	٤٥	٢٣	١٥	١٨	٠	٠	٠	٠	٠	٠
٣	مدى فعالية المنظمات المهنية في التدريب والتعليم المستمر	٢٩	٤٩	٤٠	٥٠	٣٩	٤٤	٢١	١٢	١٦	٠	٠	٠	٠	٠	٠

ويتضح من الجدول رقم /١١/ ما يلي:

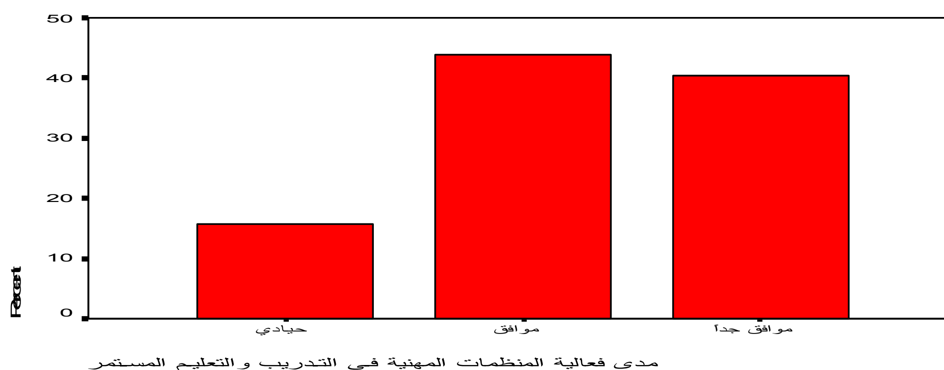
١- يلاحظ أن آراء العينتين قد أكدت أهمية وجود برامج رقابة أداء مهني تحت إشراف المنظمات المهنية على جودة المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين ٧٦% وغير الموافقين ٢% وفقاً للشكل البياني التالي.



٢- ولاهتمام المنظمات المهنية المستمر بمهنة المراجعة دور رئيسياً برفع جودة المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين ٨٢% وغير الموافقين ٠% وفقاً للشكل البياني التالي.



٣- ولفعالية المنظمات المهنية ونشاطها في التدريب والتعليم المستمر أثـر مباشـر علـى جـودة المراجعة حيث بلغت نسبة الموافقين ٨٤% وغير الموافقين ٠% وفقاً للشكل البياني التالي.



جدول رقم /١٢/

جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الفرعية (١-٤)

م.	السؤال	المدراء الماليين		مراجعي الحسابات الخارجية		مراجعي الحسابات الداخلية	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	مدى وجود برامج رقابة الأداء المهني تحت إشراف المنظمات المهنية	٤,١٠	٠,٧٥	٤,٠٤	٠,٩٠	٤,٢٢	٠,٦٥
٢	اهتمام المنظمات المهنية المستمر بمهنة المراجعة	٤,٠٦	٠,٧٣	٤,٣٣	٠,٦٩	٤,١١	٠,٧٦
٣	مدى فعالية المنظمات المهنية في التدريب والتعليم المستمر	٤,٠٨	٠,٧١	٤,٤١	٠,٧١	٤,٢٢	٠,٦٥
٤	المتوسط العام	٤,٠٨	-	٤,٢٦	-	٤,١٨	-

من الجدول رقم /١٢/ يتبين لنا أن المتوسط العام لإجابات عينتي الدراسة كان أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي /٣,٥/ مما يدل على وجود درجة تأييد عالية بأن العوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية تؤثر على جودة المراجعة.

هـ- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الفرعية (١-٥) والتي تنص:

" تتأثر جودة المراجعة بعوامل ترتبط بمستخدمين القوائم المالية "

كانت التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينتي الدراسة على الأسئلة المتعلقة بالفرضية الفرعية (١-٥) كما هو مبين في الجدول رقم /١٣/ التالي.

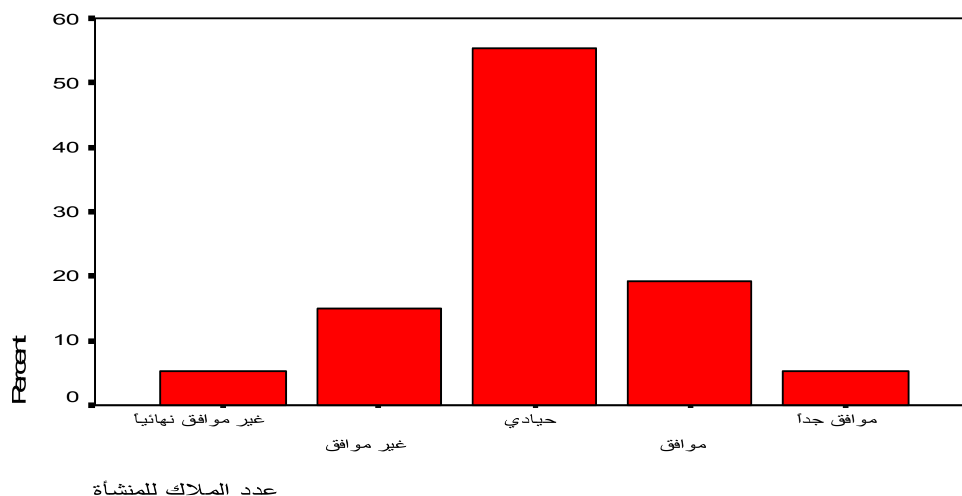
جدول رقم /١٣/

جدول التكرارات وإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الفرعية (١-٥)

م.	السؤال	موافق جداً			موافق			حيادي			غير موافق			غير موافق نهائياً		
		مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)	مدير (%)	مراجع (%)	إجمالي (%)
١	نسبة الدائنون لإجمالي أصول المنشأة (الرافعة المالية)	١٧	١٢	١٤	٣٥	٤٦	٤١	٤٨	٢٧	٣٦	٠	٣	٢	٠	١٢	٧
٢	عدد الملاك للمنشأة (تشتت الملكية)	١٣	٠	٥	١٣	٢٤	١٩	٦٠	٥٢	٥٥	١٥	١٥	١٥	٠	٩	٥
٣	مدى الاعتماد على سوق الأوراق المالية لتمويل المشروعات	٨	٢١	١٦	٤٦	٢١	٣٢	٣٣	٤٠	٣٧	٤	٩	٧	٨	٩	٩
٤	مدى اعتماد المستثمرين على القوائم المالية في اتخاذ القرارات المختلفة	٣٣	٤٠	٣٧	٤٦	٣٩	٤٢	١٧	١٥	١٦	٤	٣	٤	٠	٣	٢

يتضح من الجدول رقم /١٣/ ما يلي:

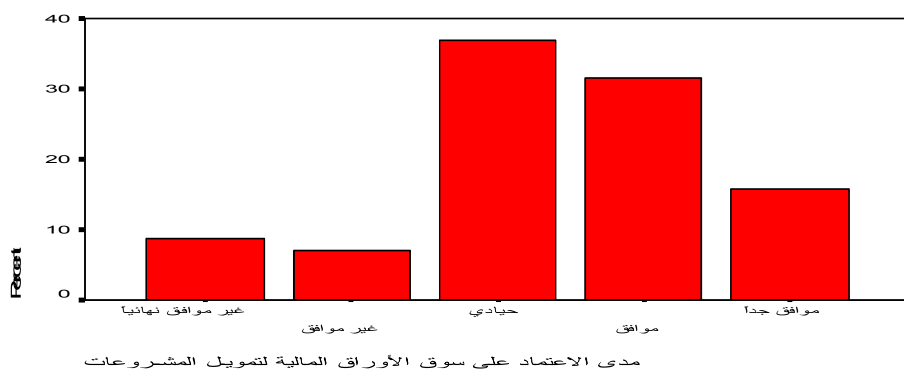
١- يلاحظ أن نسبة المؤيدين لأهمية الرافعة المالية في المنشأة بالنسبة لجودة المراجعة كان فقط ٥٥% وكانت نسبة الرأي الحيادي ٣٦% وهي نسبة مرتفعة أما غير الموافقين فالنسبة ٩%، مما يعني أن للرافعة المالية دور برفع سوية المراجعة ولكن ليس دوراً رئيسياً وفقاً للشكل البياني التالي.



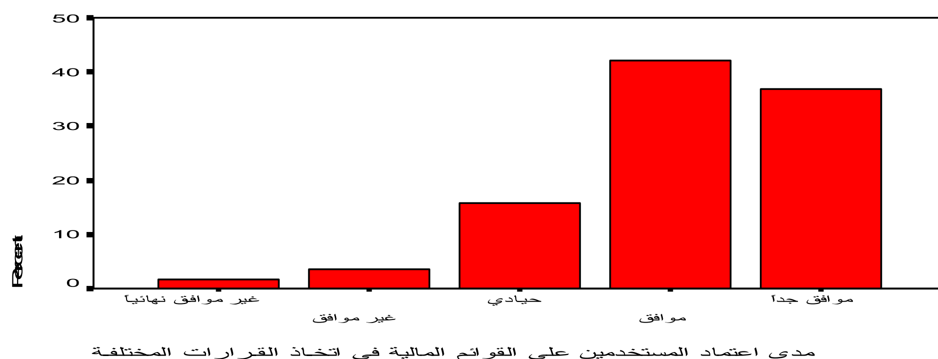
٢- أما توزع الملاك للمنشأة (تشتت الملكية) فلا يؤثر بجودة المراجعة حيث لم يتجاوز نسبة الموافقين ٢٤% أما الرأي الحيادي فبلغ ٥٥% وغير الموافقين ٢٠% وفقاً للشكل البياني التالي.



٣- أما بالسبة لمدى الاعتماد على سوق الأوراق المالية لتمويل المشروعات فكانت الآراء كما يلي نسبة الموافقين والموافقين جداً ٤٨% وغير الموافقين ١٥% والرأي الحيادي ٣٧% مما يشير أن الغالبية أيدت الرأي بأن الاعتماد على سوق الأوراق المالية يؤثر بجودة المراجعة وفقاً للشكل البياني التالي.



٤- أيدت غالبية الآراء أهمية مدى اعتماد المستثمرين على القوائم المالية في اتخاذ القرارات المختلفة فبلغت نسبة الموافقين ٧٩% والحيادي ١٦% وغير الموافقين ٦% وفقاً للشكل البياني التالي.



جدول رقم /١٤/

جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات عينتي الدراسة حول الفرضية الفرعية (١–٥):

م.	السؤال	المدراء الماليين		المراجعين الخارجيين		المراجعين الداخليين	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	نسبة الدائنون لإجمالي أصول المنشأة (الرافعة المالية)	٣,٦٩	٠,٧٥	٣,٢٩	١,٢٥	٣,٧٨	٠,٦٥
٢	عدد الملاك للمنشأة	٣,٢٣	٠,٨٦	٢,٨	٠,٩٢	٣,٢٢	٠,٦٥
٣	مدى الاعتماد على سوق الأوراق المالية لتمويل المشروعات	٣,٤٢	١	٣,٣٣	١,٢٦	٣,٤٤	٠,٩٨
٤	مدى اعتماد المستثمرين على القوائم المالية في اتخاذ القرارات المختلفة	٤,٠٨	٠,٨٢	٤	١,٠٩	٤,٣٣	٠,٤٨٥
٥	المتوسط العام	٣,٦	–	٣,٣٥	–	٣,٦٩	–

من الجدول رقم /١٤/ تبين لنا أن المتوسط العام للمدراء الماليين وللمراجعين الداخليين كان أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي (٣,٥) مما يدل على تأييدهم لأهمية العوامل التي ترتبط بمستخدمي القوائم المالية على جودة المراجعة أما متوسط المراجعين الخارجيين فقد كان أقل من المتوسط الافتراضي بـ ٠,١٥ مما يشير بأن آراء المراجعين الخارجيين لا تعول كثيراً على العوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية على جودة المراجعة.

و– تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص: " تتأثر جودة المراجعة بمجموعة من العوامل"

انطلاقاً من الجداول السابقة رقم /٦/، /٨/، /١٠/، /١٢/، /١٤/ يمكننا تبين المتوسط العام للفرضية الرئيسية الأولى وذلك من خلال الجدول رقم /١٥/.

جدول رقم /١٥/

م.	الفرضية	المدراء الماليين	المراجعين الخارجيين	المراجعين الداخليين
١	١–١	٤,٢٠	٣,٩٥	٤,٠٨
٢	١–٢	٤,٠٣	٣,٩٦	٤,٠٧
٣	١–٣	٤,٠٢	٤,٣٣	٤,٢١
٤	١–٤	٤,٠٨	٤,٢٦	٤,١٨
٥	١–٥	٣,٦٠	٣,٣٥	٣,٦٩
٦	المتوسط العام	٣,٩٩	٣,٩٧	٤,٠٥

من الجدول رقم /١٥/ يتبين لنا أن المتوسط العام لإجابات عينتي الدراسة العائد للفرضية الرئيسية الأولى أكبر من المتوسط المعياري الافتراضي (٣,٥) مما يدل على وجود درجة تأييد عالية بأن جودة المراجعة تتأثر بمجموعة من العوامل المرتبطة بالمكتب والعميل وتنفيذ المراجعة والمنظمات المهنية ومستخدمي القوائم المالية.

٦-٢ تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص:

"لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة"

وبهدف إبراز الفروقات بين آراء عينتي مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين وعينة المدراء الماليين فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة قام الباحث بإجراء اختبار (T) ستودنت للعينات المستقلة وكانت نتيجة الاختبار:

أ- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية (٢-١) والتي تنص:

لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة.

وقد كانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم /١٦/.

جدول رقم /١٦/

دراسة الفرق بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات الفرضية الفرعية (٢-١)

م.	السؤال	Z	(sig) P
١	حجم مكتب المراجعة	٠,٢٥٥	٠,٨٠٠
٢	حجم العمل لدى مكتب المراجعة	١،٦٨١	٠,٠٩٦
٣	فترة تعاقد المكتب مع العميل	٠،٥٤٦	٠,٥٨٦
٤	اشتراك المكتب في برنامج رقابة الجودة التي تنظمها المنظمات المهنية	١،٥٧٩	٠,١١٧
٥	الدعاوى القضائية على مكتب المراجعة	٢،٧٦٢	٠,٠٠٧
٦	مدى وجود قسم أو إدارة أو نظام لرقابة الجودة في المكتب	١،٧٧٣	٠,٠٧٩
٧	مدى توفر وتعليم أو تدريب مستمر للعاملين بالمكتب	١،٦١٩	٠,١٠٨
٨	مدى التزام العاملين بالمكتب بالآداب المهنية	٠،٨٨٤	٠,٣٧٩
٩	مدى تخصص المكتب بمراجعة مجال معين أو صناعة محددة	١،٣٨٢	٠,١٧٠

٠,٤٩٥	٠،٦٨٥	مدى خبرة العاملين بالمكتب	١٠

نلاحظ أن قيمة (P) المحسوبة أكبر من مستوى معنوية (٠,٠٥%) لجميع العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة باستثناء العامل المرتبط بالدعاوى القضائية على مكتب المراجعة لذلك نقبل الفرضية الفرعية (٢-١) بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات بتأثير العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة باستثناء العامل المرتبط بالدعاوى القضائية على المكتب حيث نرفض الفرضية ونقبل الفرضية البديلة بأنه يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات بانعكاس الدعاوى القضائية على جودة المراجعة.

ب- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية (٢-٢) والتي تنص:

لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالعميل (المنشأة محل المراجعة) على جودة المراجعة، وقد كانت النتائج كما هو مبين في الجدول /١٧/.

جدول رقم /١٧/

دراسة الفرق بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات (الفرضية الفرعية (٢-٢)

P	Z	السؤال	م.
٠,٩٤٣	-٠,٠٧١	حجم العميل	١
٠,٢٨٣	١,٠٧٩	تغيير المراجع بشكل دوري	٢
٠,٢٥٧	١,١٣٩	كفاءة النظم المحاسبية	٣
٠,٨٠١	٠,٢٥٣	وجود لجنة مراجعة لدى العميل	٤
٠,١٧٦	-١,٣٦٢	وجود قسم للمراجعة الداخلية عند العميل	٥
٠,٣٤٨	٠,٩٤٢	متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية عند العميل	٦
٠,٥٢٢	٠,٦٤٣	طبيعة نشاط العميل	٧
٠,١٣٧	-١,٤٩٩	التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي	٨
٠,٤١٧	-٠,٨١٥	التعاون بين المراجع الخارجي وإدارة العميل	٩
٠,٣٦٧	-٠,٩٠٦	وجود دور للجان المراجعة	١٠
٠,٠٠٢	٣,٢٤٩	خبرة أعضاء لجان المراجعة	١١
٠,٨١٨	-٠,٢٣٠	كفاءة وفعالية إدارة مخاطر العميل	١٢

١٣	مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات	٠,٩٤٦	٠,٣٤٦

نلاحظ أن قيمة (P) المحسوبة أكبر من مستوى معنوية (٠,٠٥%) لجميع العوامل المرتبطة بالعميل باستثناء العامل المرتبط بخبرة أعضاء لجان المراجعة لذلك نقبل الفرضية الفرعية (٢-٢) بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالعميل وتأثيرها على جودة المراجعة باستثناء العامل المرتبط بخبرة أعضاء لجان المراجعة حيث نرفض الفرضية ونقبل الفرضية البديلة بأنه يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات بتأثير خبرة أعضاء لجان المراجعة على جودة المراجعة.

ج- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الفرعية (٢-٣) والتي تنص:

" لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة على جودة المراجعة"

وقد كانت النتائج كما هو مبين في الجدول /١٨/.

جدول رقم /١٨/

دراسة الفرق بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات (الفرضية الفرعية (٢-٣)

م.	السؤال	Z	P
١	مدى الالتزام بمعايير المراجعة	١,٤٦٨	٠,١٤٥
٢	كفاءة تخطيط أعمال المراجعة	٠,٣٩٩	٠,٦٩١
٣	كفاية أوراق العمل لتوثيق إجراءات المراجعة	١,٨٤٥	٠,٠٦٨
٤	كفاية فحص وتقييم أعمال المساعدين	-٢,٩٧٧	٠,٠٠٤
٥	مدى استخدام الوسائل التقنية الحديثة في إنجاز أعمال المراجعة	٠,٨٣٧	٠,٤٠٤
٦	كفاءة وملائمة أدلة الإثبات	٠,٢٣٥	٠,٨١٥
٧	مدى كفاية الوقت لإتمام أعمال المراجعة	٠,٧٩٩	٠,٤٢٦
٨	تناسب الأتعاب مع الجهد المطلوب	٠,٩٢٣	٠,٣٥٨
٩	التحديد الواضح لإستراتيجية المراجعة	١,٠٤٨	٠,٢٩٧
١٠	نتائج تقييم مخاطر المراجعة	-٠,٣١٣	٠,٧٥٥
١١	مناقشة الأمور الهامة الناشئة	١,٢٨٧	٠,٢٠٢
١٢	أحكام المراجع فيما يتعلق بالأهمية النسبية للمخاطر العامة	-٠,٢٩٧	٠,٧٦٧
١٣	مدى إجراءات المراجعة	-٠,٨٣٦	٠,٤٠٥
١٤	فهم المنشأة (العميل) وبيئتها	١,٤٥٠	٠,١٥٠

نلاحظ أن قيمة (P) المحسوبة أكبر من مستوى معنوية (٠,٠٥%) لجميع العوامل المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة باستثناء العوامل المرتبطة بكفاية فحص وتقييم أعمال المساعدين وكفاية أوراق العمل لتوثيق أعمال المراجعة لذا نقبل بالنسبة لباقي العوامل بالفرضية الفرعية (٢-٣) بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات بتأثير هذه العوامل على جودة المراجعة أما عاملي كفاية فحص وتقييم أعمال المساعدين وكفاية أوراق العمل لتوثيق إجراءات المراجعة يلاحظ أن (P) المحسوبة أصغر من مستوى المعنوية (٠,٠٥) لذا نرفض الفرضية ونقبل الفرضية البديلة بأنه يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يخص تأثير هذين العاملين على جودة المراجعة.

د- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الفرعية (٢-٤) والتي تنص:

" لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية على جودة المراجعة"

وقد كانت النتائج كما هو مبين في الجدول /١٩/.

جدول رقم /١٩/

دراسة الفرق بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات الفرضية الفرعية (٢-٤)

م.	السؤال	Z	P
١	مدى وجود برامج رقابة الأداء المهني تحت إشراف المنظمات المهنية	٠,٠٨٧	٠,٩٣١
٢	اهتمام المنظمات المهنية المستمر بمهنة المراجعة	-١,٥٤١	٠,١٢٦
٣	مدى فعالية المنظمات المهنية في التدريب والتعليم المستمر	-٢,١١٠	٠,٠٣٧

يلاحظ أن قيمة (P) المحسوبة أكبر من مستوى معنوية (٠,٠٥%) بالنسبة للعاملين (١،٢) وبالتالي نقبل الفرضية بعدم وجود فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات بتأثير هذين العاملين على جودة المراجعة بينما نلاحظ أن قيمة (P) المحسوبة بالعامل (٣) هي أصغر من مستوى المعنوية (٠,٠٥) لذا نرفض الفرضية الفرعية (٢-٤) لهذا العامل بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات ونقبل الفرضية البديلة بأنه يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين وآراء مراجعي الحسابات بتأثير فعالية المنظمات المهنية في التدريب والتعليم المستمر على جودة المراجعة.

هـ- تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الفرعية (٢-٥) والتي تنص:

" لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية على جودة المراجعة"

وقد كانت النتائج كما هو مبين في الجدول /٢٠/.

جدول رقم /٢٠/

دراسة الفرق بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات (الفرضية الفرعية (٢-٥)

م.	السؤال	Z	P
١	نسبة الدائنون لإجمالي أصول المنشأة (الرافعة المالية)	١,٤٨٩	٠,١٣٩
٢	عدد الملاك للمنشأة (تشتت الملكية)	١,٩٤٩	٠,٠٥٤
٣	مدى الاعتماد على سوق الأوراق المالية لتمويل المشروعات	٠,٢٥١	٠,٨٠٢
٤	مدى اعتماد المستثمرين على القوائم المالية في اتخاذ القرارات المختلفة	-٠,٠٤٤	٠,٩٦٥

يلاحظ أن قيمة (P) المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥%) لذا نقبل الفرضية الفرعية (٢-٥) بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين وآراء مراجعي الحسابات فيما يخص العوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية وتأثيرها على جودة المراجعة.

٧. اختبار الفرضيات

بعد تحليل نتائج الدراسة ، سنقوم باختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي

٧-١ : اختبار الفرضية الرئيسية الأولى :

وتنص هذه الفرضية " تتأثر جودة المراجعة بمجموعة من العوامل "

وتضمنت هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية تم اختيار كل واحدة منها على حدة على الشكل التالي :

- الفرضية الفرعية الأولى : والتي تنص " تتأثر جودة المراجعة بعوامل مرتبطة بمكتب المراجعة " من الجدول رقم /٦/ نلاحظ أن متوسط إجابات المدراء الماليين (٤،٢٠) ومتوسط إجابات مراجعي الحسابات الخارجيين (٣،٩٥) ومتوسط إجابات مراجعي الحسابات الداخليين (٤،٠٨) وبذلك نقبل الفرضية وهذا معناه أن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة تؤثر على جودة أداء عملية المراجعة .
- الفرضية الفرعية الثانية : والتي تنص " تتأثر جودة المراجعة بعوامل مرتبطة بالعميل (المنشأة محل المراجعة)" ، من الجدول رقم (٨) نلاحظ أن متوسط إجابات المدراء الماليين

(٤،٠٣) ومتوسط إجابات مراجعي الحسابات الخارجيين (٣،٩٦) ومتوسط إجابات مراجعي الحسابات الداخليين (٤،٠٧) وبذلك نقبل الفرضية وهذا معناه أن العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة لها دور بأداء عملية المراجعة بالجودة اللازمة .

- الفرضية الفرعية الثالثة : والتي تنص " تتأثر جودة المراجعة بعوامل ترتبط بتنفيذ عملية المراجعة " من الجدول رقم (١٠) نلاحظ أن متوسط إجابات المدراء الماليين (٤،٠٢) ومتوسط إجابات مراجعي الحسابات الخارجيين (٤،٣٣) ومتوسط إجابات مراجعي الحسابات الداخليين (٤،٢١) وبذلك نقبل الفرضية وهذا معناه أن العوامل المرتبطة بتنفيذ عمل المراجعة تؤثر على جودة المراجعة
- الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص : " تتأثر جودة المراجعة بعوامل ترتبط بالمنظمات المهنية " يلاحظ من الجدول رقم (١٢) أن متوسط إجابات المدراء الماليين (٤،٠٨) ومتوسط إجابات مراجعي الحسابات الخارجيين (٤،٢٦) ومتوسط إجابات مراجعي الحسابات الداخليين (٤،١٨) وبذلك نقبل الفرضية وهذا معناه أن العوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية تؤثر في جودة عملية المراجعة .
- الفرضية الفرعية الخامسة : والتي تنص " تتأثر جودة المراجعة بعوامل ترتبط بمستخدمين القوائم المالية " من الجدول رقم (١٤) نلاحظ أن متوسط إجابات المدراء الماليين (٣،٦٠) ومتوسط إجابات مراجعي الحسابات الخارجيين (٣،٣٥) ومتوسط مراجعي الحسابات الداخليين (٣،٦٩) وبذلك نقبل الفرضية وهذا يعني أن العوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية تؤثر على جودة المراجعة وباختبار الفرضية الرئيسية الأولى نلاحظ من الجدول رقم (١٥) أن متوسط إجابات المدراء الماليين (٣،٩٩) ومتوسط إجابات مراجعي الحسابات الداخلية (٤،٠٥) ومتوسط إجابات مراجعي الحسابات الخارجية (٣،٩٧) وهذه المتوسطات أكبر من المتوسط الحسابي المفترض (٣،٥) ولذلك نقبل الفرضية الرئيسية الأولى مما يعني أن جودة المراجعة تتأثر بمجموعة من العوامل ترتبط بمكتب المراجعة والمنشأة محل المراجعة وتنفيذ عملية المراجعة والمنظمات المهنية ومستخدمي القوائم المالية .

٧ – ٢ : اختبار الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص " لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين وآراء مراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة" وتتضمن هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية تم اختبار كل واحدة منها على حدة

– الفرضية الفرعية الأولى " لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين وآراء مراجعي الحسابات بتأثير العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة".

من الجدول رقم (١٦) يتضح ما يلي :

أنه عند مستوى معنوية قدره (٠،٠٥) هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة إلى العامل المرتبط بالدعاوى القضائية على مكتب المراجعة حيث كانت قيمة (p) المحسوبة لهذا العامل (٠،٠٠٧) وهي أقل من (٠،٠٥) في حين كانت لباقي العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة أكبر من (٠،٠٥) لهذا نرفض الفرضية لعامل الدعاوى القضائية على المكتب ونقبلها لباقي العوامل ولذلك نقول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة لهذه العوامل .

- الفرضية الفرعية الثانية : "لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين وآراء مراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالعميل على جودة المراجعة".

من الجدول (١٧) يتضح ما يلي : أنه عند مستوى معنوية قدره (٠،٠٥) هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة الى العامل المرتبطة بخبرة أعضاء لجان المراجعة حيث كانت (P) المحسوبة لهذا العامل (٠،٠٠٢) وهي أقل من مستوى المعنوية في حين كانت لباقي العوامل المرتبطة بالعميل أكبر من (٠،٠٥) لهذا نرفض الفرضية لعامل خبرة أعضاء لجان المراجعة ونقبلها لباقي العوامل ولذلك نقول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة لهذه العوامل .

- الفرضية الفرعية الثالثة " لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة على جودة المراجعة"

من الجدول (١٨) يتضح ما يلي : أنه عند مستوى معنوية قدره (٠،٠٥) هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة إلى ما يلي:

١- كفاية فحص وتقييم أعمال المساعدين

٢- كفاية أوراق العمل لتوثيق إجراءات المراجعة

حيث كانت قيمة (P) المحسوبة أقل من مستوى المعنوية في حين كانت لباقي العوامل أكبر من (٠،٠٥) لهذا نرفض الفرضية لهذين العاملين ونقبلها لباقي العوامل لأن قيمة (P) المحسوبة كانت أكبر من مستوى المعنوية ولذلك نقول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة للعوامل المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة .

- الفرضية الفرعية الرابعة : " لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين وآراء مراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية على جودة المراجعة "

من الجدول رقم (١٩) يتضح ما يلي : أنه عند مستوى معنوية قدره (٠،٠٥) هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة إلى " مدى فعالية المنظمات المهنية في التدريب والتعليم المستمر " حيث كانت قيمة (P) المحسوبة (٠،٠٣٧) أصغر من مستوى المعنوية لذا نرفض الفرضية فيما يتعلق بهذا العامل ونقبلها بالنسبة للعوامل الأخرى بسبب أن (P) المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية.

- الفرضية الفرعية الخامسة : " لا يوجد فروق جوهرية بين آراء المدراء الماليين وآراء مراجعي الحسابات فيما يتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية على جودة المراجعة"

من الجدول رقم (٢٠) يتضح ما يلي : أن قيمة (P) المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية (٠،٠٥) لذلك تقبل الفرضية الفرعية الخامسة بأنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدراء الماليين وآراء مراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية وتأثيرها على جودة المراجعة .

- وباختبار الفرضية الرئيسية الثانية : يتضح أن آراء المدراء الماليين لم تختلف عن آراء المراجعين الداخليين والخارجيين فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة بجودة المراجعة والمرتبطة بالمكتب أو العميل أو تنفيذ عملية المراجعة, المنظمات المهنية أو مستخدمي القوائم المالية حيث كانت قيمة (P) أكبر من مستوى المعنوية (٠،٠٥) وبالتالي فلا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدراء الماليين وآراء المراجعين فيما يتعلق بهذه العوامل وتأثيرها ما عدا ما يلي :
- الدعاوى القضائية على مكتب المراجعة
- خبرة أعضاء لجان المراجعة
- كفاية أوراق العمل لتوثيق إجراءات المراجعة
- كفاية فحص وتقييم أعمال المساعدين
- مدى فعالية المنظمات المهنية في التدريب والتعليم المستمر .

حيث كانت (P) المحسوبة لهذه العوامل الخمس أقل من مستوى المعنوية لذا نرفض بالنسبة لهذه العوامل الفرضية ونقبل الفرضية البديلة بوجود فوارق جوهرية بين أراء المدراء الماليين وآراء مراجعي الحسابات لهذه العوامل على جودة المراجعة.

٨. النتائج والتوصيات:

٨-١. نتائج الدراسة:

بعد تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها توصل الباحث للنتائج التالية :

- لمكتب المراجعة تأثيراً على نتائج عملية المراجعة وتقديمها بالجودة اللازمة فكلما كانت هذه المكاتب أو شركات المراجعة أكثر تنظيماً وتخصصاً والتزاماً بالآداب المهنية وخبرة العاملين فيها أمكن تقديم تقرير مراجعة أكثر تمثيلاً لواقع العميل.

- تتأثر جودة المراجعة بعوامل ترتبط بالعميل (المنشأة محل المراجعة) فكلما كانت الشركة محل المراجعة منظمة وفقاً للأسس العلمية الصحيحة من حيث الإدارة والتي تتمثل بنظام رقابة داخلي متين وأنظمة محاسبية مناسبة وإيجاد آليات التواصل والتعاون مع المراجع الخارجي إضافة لتطبيقها مبادئ الحوكمة أمكن تقديم مراجعة بسوية عالية وأكثر تمثيلاً لواقع الشركة .
- لتنفيذ عملية المراجعة دوراً هاماً بجودة المراجعة فكلما كان التنفيذ يتم بشكل مخطط وموثق وملتزم بالمعايير الدولية وخلال وقت زمني كاف وأجر مناسب أمكن تقديم مراجعة بجودة عالية.
- للمنظمات المهنية واجتهادها من حيث برامج عملها ومتابعتها للتطورات المهنة ورفع سوية المراجعين بالتدريب والتأهيل المستمر، دوراً في تأدية عملية المراجعة بالجودة اللازمة.
- تتأثر جودة المراجعة بعوامل ترتبط بمستخدمي القوائم المالية فكلما كانت قوائم الشركة المالية تهم عدد أوسع من المستفيدين من موردين لمستثمرين لمساهمين أمكن تقديم مراجعة بسوية عالية.

٨-٢. التوصيات:

١- وضع أسس قانونية واضحة للتشدد بموضوع جودة المراجعة وفرض العقوبات التي تحفظ الجودة وتطورها.

٢- التنظيم اللازم لمهنة المراجعة من خلال تشكيل نقابة لممارسة دور المشرف والمتابع لسوق المهنة ووضع الاستراتيجيات اللازمة لتطوير الجودة والحفاظ عليها والالتزام بالسلوكيات المهنية التي تتضمنها.

٣- ضرورة توسيع العلاقة بين الجامعة والسوق الاقتصادية لرفع سوية المعرفة العملية لطلاب المراجعة ومشكلات العوامل المؤثرة في الجودة وإمكانية تطويرها.

٤- رفع الوعي بأهمية المراجعة ودورها لدى الأطراف كافة مما يتطلب حيز أكبر لدى وسائل الإعلام لتسليط الضوء على موضوعات المراجعة وأهميتها.

٥- فحص النظير هو حاجة ماسة لتطوير مهنة المراجعة واقتراح أن يمارس من خلال إشراف النقابة (إن أحدثت أو الجمعية) بأن ينظم فحص وفقاً للمتابعة التي تقوم بها المنظمة المهنية.

فهرس المصادر والمراجع والدوريات

أولاً- المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

١- أحمد محمد نور- حسين أحمد وشحاتة السيد شحاتة- **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**- كلية التجارة – الدار الجامعية – الإسكندرية عام ٢٠٠٧.

٢- أحمد محمد نور- **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**- الدار الجامعية، لبنان،١٩٨٧.

٣- أحمد الخضري- **حوكمة الشركات**- مجموعة النيل العربية للنشر – القاهرة ٢٠٠٥.

٤- إدريس عبد السلام اشتيوي- **المراجعة معايير وإجراءات** – دار النهضة العربية – بيروت ٢٠٠٠.

٥- الفين آرينز وجيمس لوبك – **المراجعة مدخل متكامل** – ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي دار المريخ للنشر – الرياض ٢٠٠٢.

٦- أمين السيد أحمد لطفي – **معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات**- دار حورس للطباعة والنشر – القاهرة ١٩٩٧.

٧- أمين السيد أحمد لطفي- **معايير المراجعة والتأكد الدولية** – الدار الجامعية- الإسكندرية ٢٠٠٨.

٨- جورج دانيال غالي- **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة** – الدار الجامعية للنشر الإسكندرية ٢٠٠١.

٩- حسين القاضي – **مراجعة الحسابات و الأساسيات**- مطبعة الإتحاد - دمشق ١٩٩١.

١٠- حسين القاضي و حسين دحدوح – **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**- مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع – عمان ١٩٩٩.

١١- سمير كامل محمد عيسى- **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات**- مجلة كلية التجارة- جامعة الإسكندرية- العدد ١- المجلد ٤٥ لعام ٢٠٠٠.

١٢- صلاح الدين جودة – **بورصة الأوراق المالية**- دار الإشعاع الفني- القاهرة ٢٠٠٠.

١٣- طارق عبد العال حماد- حوكمة الشركات (المفاهيم- المبادئ- التجارب)- تطبيقات الحوكمة في المصارف- الدار الجامعية- مصر ٢٠٠٥.

١٤- عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسى محمد أبو طبل- **المراجعة أصولها العلمية والعملية**- دار النهضة- القاهرة ١٩٨٢.

١٥- علي جابر صالح- مدى ملائمة مقاييس الأداء المحاسبي في بيئة JIT مع التطبيق على الشركات الصناعية المصرية- المجلة العلمية للتجارة والتمويل- العدد الأول ٢٠٠٧.

١٦- فايز جمعة- صالح نجار- نبيل جمعة نجار- ماجد راضي الزغبي- أساليب البحث العلمي (منظور تطبيقي)- دار الجامعة ٢٠٠٩.

١٧- محمد علي شحاتة- **مراجعة وفحص الحسابات** - دار النهضة العربية- القاهرة- ١٩٧١.

١٨- محمد توفيق محمد- **الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة في المراجعة** - مكتبة عين شمس- القاهرة١٩٩٢.

١٩- منصور أحمد البدوي وسمير كامل محمد - **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة** - الدار الجامعية- للنشر والتوزيع - الإسكندرية ٢٠٠٢.

٢٠- محمد عبدالله الموفي- تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها في الشركات الأردنية المساهمة لتعزيز الحاكمية المؤسسية- دراسة ميدانية- المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق ٢٠٠٨.

٢١ - محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري- الدار الجامعية مصر ٢٠٠٦ .

٢٢- وليم توماس ومراسون هنسكي- **المراجعة بين النظرية والتطبيق** - ترجمة أحمد حجاج وكمال الدين سعيد - دار المريخ للنشر- الرياض ١٩٩٧.

ب- الدوريات:

١- إبراهيم عبد الحفيظ الهادي- نموذج مقترح لتحديد علاقة حجم مكتب المراجعة بجودة أداء مكتب المراجعة في ظل التقييم الذاتي وتقييم القرناء- مجلة الفكر المحاسبي- كلية التجارة- جامعة عين شمس- العدد الثاني ٢٠٠٠.

٢- أحمد أبو العزم محمد- آثار الخبرة المهنية على أحكام المراجعين الخارجيين في حالة الاستعانة بالأدلة غير الملائمة عند تنفيذ مهام المراجعة- دراسة ميدانية لمهمة تقرير مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار- مجلة الدراسات المالية والتجارية- كلية التجارة بني سويف- جامعة القاهرة- العدد الثالث٢٠٠٠.

٣- أحمد حلمي جمعة- مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية- المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- كلية التجارة- جامعة عين شمس - العدد الثاني٢٠٠٠.

٤- الرفاعي إبراهيم مبارك- تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة- المجلة العلمية للتجارة والتمويل- كلية التجارة- جامعة طنطا- ملحق العدد الثاني٢٠٠٠.

٥- أمين السيد أحمد مصطفى- دراسة اختباريه للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة- المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- كلية التجارة- جامعة عي شمس- ملحق العدد الأول ١٩٩٦.

٦- سلطان محمد السلطان- التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات الخارجي- مجلة كلية التجارة للبحوث العملية- كلية التجارة- جامعة الإسكندرية- العدد الثاني١٩٩٦.

٧- سناء محمد بدران- عناصر جودة المراجعة- من وجهة نظر مديري الشركات المساهمة- المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية- كلية التجارة- جامعة حلوان- العدد الثالث والرابع١٩٩٦.

٨- سيد عبد الفتاح صالح – مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة- المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- كلية التجارة- جامعة عين شمس- العدد الثالث١٩٩٨.

٩- شوقي السيد فودة- تحليل العوامل المؤثرة في جودة خدمات المراجعة – مجلة آفاق جديدة- العدد ٤٣ لعام ٢٠٠٢.

١٠- طارق محمد حسنين وأحمد سباعي قطب – دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات – مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين- كلية التجارة – جامعة القاهرة- العدد ٦٠ لعام ٢٠٠٣

١١- طلال أبو غزالة- تدعيم مقومات استقلال المراجع الخارجي- مجلة المحاسب القانوني العربي العدد ٧٠-١٩٩٢.

١٢- عبد العزيز عبيد أبو بكر- إطار علمي مقترح لخصائص جودة المراجعة المالية الخارجية- رسالة دكتوراه غير منشورة- كلية التجارة- جامعة المنوفية- ٢٠٠٢.

١٣- عبد اللطيف العتيبي- تجاوزات لدى المحاسبين القانونيين بهدف الحصول على عمليات المراجعة بأتعاب منخفضة- جريدة الرياض الاقتصادية- العدد ١٤١٩٢ لعام ٢٠٠٧.

١٤- علي جابر صالح- مدى ملائمة مقاييس الأداء المحاسبية في بيئة JIT مع التطبيق على الشركات المصرية- المجلة العلمية للتجارة والتمويل- جامعة طنطا- العدد الأول ٢٠٠٧.

١٥- عدنان عباس حميدان- مطانيوس مخول- فريد جاعوني- عمار ناصر آغا- الإحصاء التطبيقي- منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٦.

١٦- عبد الرحمن علي التويجري- حسين محمد النافعاني- **جودة خدمة المراجعة**- دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين- مجلة جامعة الملك عبد العزيز- الاقتصاد والإدارة- عدد١ عام ٢٠٠٨.

١٧- ليلى عبد الحميد لطفي- **مقومات الاستقلال عند مراجع الحسابات الخارجي**- مجلة البحوث الإدارية- أكاديمية السادات للعلوم الإدارية- القاهرة- العدد الأول والثاني ١٩٩٥.

١٨- محمد حسن علي مفتي – أثر الصفات الشخصية للمراجع على جودة عملية المراجعة في ظل التطورات الحديثة لتقنية المعلومات- مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين- كلية التجارة- جامعة القاهرة- العدد ٦٣ لعام ٢٠٠٤.

١٩- محمد حسني عبد الجليل صبحي – مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية- المجلة العلمية- كلية التجارة – جامعة حلوان- العدد الأول ١٩٩٧.

٢٠- محمد الفيومي محمد- مسؤولية المراجع عن اكتشاف التلاعب- مجلة الإدارة اتحاد جمعيات التنمية الإدارية- القاهرة- العدد الثالث١٩٨٦.

٢١- محمد سامي راضي- الخصائص المحددة لجودة المراجعة- مجلة آفاق جديد- كلية التجارة- جامعة المنوفية- العدد الثاني١٩٩٨.

٢٢- محمد يوسف سالم- العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة- المجلة العملية للبحوث التجارية- كلية التجارة- جامعة حلوان- العدد الثاني ١٩٩٤.

٢٣- هشام محمد الصمادي- العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات – المجلة العلمية للتجارة والتمويل – العدد الأول ، المجلد الأول ٢٠٠٧ .

٢٤- وائل العكشة وحسام خداش- مدى استخدام الحاسب في تدقيق الحسابات في مكاتب التدقيق- مجلة المحاسب القانوني العربي العدد ٩٥- ١٩٩٦.

٢٥- يوسف محمود جربوع- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية- مجلة المحاسب القانوني العربي العدد ١٠٧- ١٩٩٨.

ج – الرسائل العلمية:

١- أحمد نوري أشرم- الرقابة الداخلية في سورية من الناحيتين النظرية والعلمية- رسالة ماجستير – كلية الاقتصاد- جامعة حلب.

٢- خالد أحمد الحمادي- دور مهنة مراجعة الحسابات في سورية في ظل القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١- رسالة ماجستير – كلية الاقتصاد- جامعة دمشق ٢٠٠٠.

٣- شوقي كريم- مقومات استغلال مراجع الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا- رسالة ماجستير- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق ١٩٩٤.

٤- غياث الشنواني- دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب مع تطبيق على قضايا محكمة الأمن الاقتصادي بدمشق- رسالة ماجستير – كلية الاقتصاد- جامعة دمشق ١٩٩٤.

٥- محمد سمير عبد الرؤوف- دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة والرقابة عليها- رسالة دكتوراه غير منشورة- كلية التجارة- جامعة الإسكندرية- ١٩٩٧.

٦- محمد عبد المنعم عزيز- دراسة تحليلية لمفهوم الخبرة في المراجعة وأثرها على جودة حكم المراجع- رسالة ماجستير غير منشورة- كلية التجارة- جامعة الإسكندرية- ٢٠٠٠.

٧- محمد محمد سالم درويش- دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية (دراسة ميدانية)- أطروحة ماجستير- جامعة دمشق ٢٠٠٩.

د- مراجع أخرى:

١- جمعية المحاسبين القانونين في سورية- دليل إجراءات التدقيق في ضوء القانون ٢٠ لعام ١٩٩١- دمشق ١٩٩١.

٢- الإتحاد الدولي للمحاسبين- إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات- المهنة- الجزء الأول- عام ٢٠٠٨.

٣- جمعية المحاسبين القانونين في سورية- معايير التدقيق الدولية- دمشق ٢٠٠٨.

٤- المرسوم التشريعي ٩٣ لعام ١٩٦٧- قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية.

٥- المرسوم التشريعي رقم ٢٥٧١ لعام ١٩٦٨.

٦- قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

٧- قانون التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣.

٨- قانون الأوراق والأسواق المالية رقم ٢٢عام ٢٠٠٥.

٩- قانون الشركات العامة والمنشآت العامة الصادر في ٢٠٠٤.

١٠- المرسوم التشريعي المتعلق بإعادة تقويم الأصول الثابتة رقم /٦١/ ٢٠٠٧.

١١- المرسوم التشريعي المتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية رقم /٦٤/عام ,٢٠٠٣

١٢- المرسوم التشريعي ٦٨ لعام ٢٠٠٤

١٣- قرار مجلس الوزراء رقم ٣٩٤٣ لعام ٢٠٠٦.

١٤- قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة رقم ١١٠٩ تاريخ ١٨/٩/ ١٩٥٨.

ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية :

1- Hyatt, t., and prawitt,2001,Does congruence Between Audit structure and Auditors locus of control Affect job performance, the Accounting Review.

2- Malone, C., and Roberts, R., 1996, factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors, Auditing, A journal of practice and theory.

3- Stice, J.D.1991. using financial and market Information to identity pre-engagement factors Associated with lawsuits against Auditors - the Accounting Review.

4- American Institute of Certified Public Accountant on Auditing Standard 47- "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit". (AICPA,1983).

5- Willingham, J. J, and P.D, Jackobson-A Research Response to the Dingell Hearings- The Auditors Report (Fall 1985).

6 - Deangelo . L.E. " Auditor Size and Audit Quality" Journal of Accounting and Economic (December. 1981.

7 - Watts. R and J. Zimmerman ." The Markets for Independence and Indepented Auditors" (Unpublished Working Papr. University of Rochester.(1981).

8- Raghunathan .B.B.L Lewrs , and J.H. Evans ."An Operational Model of Auditors Independence, " (Working Papr. University of Pittsburgh).

9- Abdulraouf, R, April 2007. The Transferability of Business Risk Audit Approach to the Developing Countries: The Case of Syria, ESM/IAE University of Metz, France,

10- Slmunic ,D, and M. Stein ." On The Economics of Product Differentiation in Auditing .In Auditing Symposium VIII: Proceeding of the 1986 Touche Ross- University of Kansas Symposium on Auditing Problems, (University of Kansas.

١١- M.Salehi, A Mansoury, R Pirayesh- Factors Affecting Quality of Audit, Empirical Evidence from Iran- Journal of Business Research, vol. 2, no.1,2,2008.

12- P. Ussahawanitckit, P. Intakhan, Building Audit Quality, image, dnd reputation of CPAS in Thailand: the roles of judgment performance, Review of Business Research, July,2008.

الــمــلاحــق

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

استبيان

الأستاذ الفاضل :   المحترم

بعد التحية :

يسرنا أن نلفت عنايتكم إلى أن هذا الاستبيان قد تم إعداده بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لرسالة الماجستير التي يعدها الباحث تحت اسم (العوامل المؤثرة بجودة المراجعة) و تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة بجودة المراجعة و مدى تأثير كل منها .

علماً أن مشاركتكم في هذه الدراسة ضرورية جداً لنجاحها ، حيث أن رأيكم و خبرتكم في هذا المجال هما أحد مرتكزات هذه الدراسة و عامل رئيسي من عوامل نجاحها .

وما من شك أن اختياركم للإجابة المناسبة مع توخي الدقة سيكون لها أثر كبير في إنجازها و الوصول إلى نتائج مفيدة و واقعية ، علماً بأنّ الإجابة على هذا الاستبيان سوف تستخدم لأغراض علمية و ستحاط بالسرية التامة و يسر الباحث تلقي أي إضافات أو ملاحظات علّمية يمكن تدوينها على الصفحات الخلفية للاستبيان ، وسيكون على استعداد للإجابة عن أي استفسار يتعلق بالاستبيان و المصطلحات الواردة به .

شاكرين لكم تعاونكم .

المشرف الأستاذ الدكتور   الباحث

حسين أحمد دحدوح   هشام سليمان ونوس

الاستبيان

محاور الاستبيان:

يرجى وضع إشارة ☑ عند الإجابة التي تراها مناسبة :

١. المحور الأول : العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والمؤثرة في جودة المراجعة.

م.	العوامل	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
1	حجم مكتب المراجعة					
2	حجم العمل لدى مكتب المراجعة					
3	فترة تعاقد المكتب مع العميل					
4	اشتراك المكتب في برنامج رقابة الجودة التي تنظمها المنظمات المهنية					
5	الدعاوى القضائية على مكتب المراجعة					
6	مدى وجود قسم أو إدارة أو نظام لرقابة الجودة بالمكتب					
7	مدى توفر تعليم و تدريب مستمر للعاملين بالمكتب					
8	مدى التزام العاملين بالمكتب بالآداب المهنية					
9	مدى تخصص المكتب بمراجعة مجال معين أو صناعة محددة					
10	مدى خبرة العاملين بالمكتب					

٢. المحور الثاني : العوامل المرتبطة بالعميل (المنشأة محل المراجعة) والمؤثرة في جودة المراجعة.

م.	العوامل	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
1	حجم العميل					
2	تغيير المراجع بشكل دوري					
3	كفاءة النظم المحاسبية المستخدمة					
4	وجود لجنة مراجعة لدى العميل					
5	وجود قسم للمراجعة الداخلية عند العميل					
6	متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية عند العميل					
7	طبيعة نشاط العميل					
8	التعاون ما بين المراجع الداخلي والخارجي					
9	التعاون ما بين المراجع الخارجي وإدارة العميل					
10	وجود دور للجان المراجعة في تنسيق العلاقات ما بين الإدارة والمراجع الخارجي					
11	خبرة أعضاء لجان المراجعة					
12	كفاءة وفعالية إدارة مخاطر العميل					
13	مدى تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات					

٣. المحور الثالث : العوامل المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة والمؤثرة في جودة المراجعة.

م.	العوامل	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
1	مدى الالتزام بمعايير المراجعة					
2	كفاءة تخطيط أعمال المراجعة					
3	كفاية أوراق العمل لتوثيق إجراءات المراجعة					
4	كفاية فحص و تقييم أعمال المساعدين					
5	مدى استخدام الوسائل التقنية الحديثة في إنجاز أعمال المراجعة					
6	كفاءة وملائمة أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها					
7	مدى كفاية الوقت لإتمام أعمال المراجعة بصورة مرضية					
8	تناسب الأتعاب مع الجهد المطلوب					
9	التحديد الواضح لاستراتيجة المراجعة					
10	نتائج تقييم مخاطر المراجعة					
11	مناقشة الأمور الهامة الناشئة أثناء عملية المراجعة					
12	أحكام المراجع فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر العامة					
13	مدى إجراءات المراجعة					
14	فهم المنشأة (العميل) وبيئتها					

٤. **<u>المحور الرابع : العوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية والمؤثرة في جودة المراجعة</u>**

م.	العوامل	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
1	مدى وجود برامج رقابة الأداء المهني تحت إشراف المنظمات المهنية					
2	اهتمام المنظمات المهنية المستمر بمهنة المراجعة					
3	مدى فعالية المنظمات المهنية في التدريب و التعليم المستمر					

٥. المحور الخامس : العوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية والمؤثرة في جودة المراجعة

م.	العوامل	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
1	نسبة الدائنون لإجمالي أصول المنشأة (الرافعة المالية)					
2	عدد الملاك للمنشأة (تشتت الملكية)					
3	مدى الاعتماد على سوق الأوراق المالية لتمويل المشروعات					
4	مدى اعتماد المستخدمين على القوائم المالية في اتخاذ القرارات المختلفة					

المعلومات العامة:

١- العمر: ☐

٢- المؤهل العلمي:

- جامعي ☐ تخصص: ....
- دبلوم ☐ تخصص: ....
- ماجستير ☐ تخصص: ....
- دكتوراه ☐ تخصص: ....
- مؤهل آخر ☐ تخصص: ....

٣- سنوات الخبرة:

- ما دون الخمس سنوات ☐
- ما دون العشر سنوات ☐
- ١٠ سنوات فما فوق ☐

٤- طبيعة العمل:

- مدير مالي ☐
- محاسب إدارة ☐
- رئيس دائرة مالية ☐
- مسؤول مالي ☐

المعلومات العامة:

١- العمر:

٢- المؤهل العلمي:

- جامعي تخصص: ....
- دبلوم تخصص: ....
- ماجستير تخصص: ....
- دكتوراه تخصص: ....
- مؤهل آخر تخصص: ....

٣- سنوات الخبرة:

- ما دون الخمس سنوات
- ما دون العشر سنوات
- ١٠ سنوات فما فوق

٤- الشركات المدققة:

- أقل من ١٠ شركات
- أكثر من ١٠ شركات

٥- طبيعة العمل:

- مفتش في الجهاز
- مفتش في الهيئة
- مراجع حسابات داخلي
- مراجع حسابات خارجي

Executive Summary in English

FACTORS AFFECTING THE REVIEW QUALITY IN SYRIA

(FIELD STUDY)

***PREPARED BY : HISHAM WANNOUS**
***UNDER THE SPONSORSHIP OF D.HUSSEIN AHMAD DAHDOUH**

SUMMARY OF THE STUDY

This study aims at defining the factors affecting the review quality . For that purpose, the researcher has established a study plan made up of four chapters.

The first chapter represents an introduction to the study and the previous studies. The second chapter examines the structure of the review quality , and the control on it. The researcher deals in this chapter with the importance of an external review , and explains the concept of review quality and the impact of the factors relating to the review office , the facility , which is the subject of the review , in addition to the mechanism of review implementation, the professional organizations, and the users of financial lists, for the purpose of fulfilling the review process in the required level of quality . The control concept on the quality and also the exposition of international and American standards relating to quality have been demonstrated too.

In the third chapter , the researcher explores the historical stages of the review profession in Syria, surveying the development of the regulations and laws in regard to the organization of this profession, so that it can be presented in conformity with the international review standards.

In the fourth chapter , the researcher demonstrates a field study in order to survey the opinions of certified accountants and financial directors about the

importance of each of the factors affecting in the review quality . For that purpose a questionnaire has been distributed to a sample of internal and external auditors, and to a sample of financial directors.

The most important results the researcher has reached in this field study show that the review quality is affected by the following :

- Organization and designation of audit offices abiding with professional morals.
- Administrative organization of the facility which is the object of audit in terms of internal control , accountancy regulations, organizational structure of the company , in addition to the set of laws according to which it works (administratively and financially) and the application of the principles of arbitration .
- The implementation of the audit process and the extent of its performance according to a previous planning , taking time and relative importance into consideration. This audit process should be implemented according to the international standards and established criteria.
- Professional organizations through their activities and pursuit of the development of review sciences and the performance of review tasks consistently with international standards, and improving the level of reviewers through conducting training and orientation courses .
- The extent of expansion of the group of the users of financial lists, whose expansion is related proportionally to quality.

Recommendations :

- Establishing valid and clear principles concerning review quality and imposing sanctions to protect quality and its development.
- Organizing the review profession through the formation of a syndicate practicing the role of the sponsor and pursuant of the profession market, and working out the strategies required to develop the quality, reserve it and ensure compliance with the professional ethics implied in it.
- The necessity of expanding the relationship between the university and the economic market to raise the level of practical knowledge of the review students, and the problem of the factors affecting quality and the possibility of its development.
- Examining the counterpart is an urgent demand to develop the review profession , and proposing a test to be done in accordance with the follow-up

of the professional organization , under the supervisions of the relevant syndicate (if accredited).

- The assignment of special tribunals for review purposes that are keen on fulfilling the duties incumbent on them , so as to safeguard the rights of all sides affected by the review process. Such tribunals should be endowed with the appropriate authorities to maintain the level of quality.
- Developing auditing and reviewing as a specialty.

This needs special efforts to be made by the university and the professional organization.